

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS.

L'Introduction du forfait dans les Impôts sur les Revenus

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Es Sciences Politiques et Economiques)

Présentée et soutenue le Vendredi 25 mai 1923 à 4 h. 1/2

PAR

E. Fernand BORIE

Président : M. Edgard ALLIX, professeur

Suffragants { MM. HITIER } *professeurs*
 { NOGARO }

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et ancienne Librairie F. Pichon réunies

F. PICHON ET DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

LIBRAIRIE DU CONSEIL D'ÉTAT ET DE LA SOCIÉTÉ DE LÉGISLATION COMPARÉE

20, Rue Soufflot, PARIS (5^e arr.)

1923



THÈSE
POUR LE DOCTORAT

*La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les
thèses ; ces opinions doivent être considérées
comme propres à leurs auteurs.*

L'Introduction du forfait dans les Impôts sur les Revenus

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Es Sciences Politiques et Economiques)

Présentée et soutenue le Vendredi 25 mai 1923 à 4 h. 1/2

PAR

E. Fernand BORIE

Président : M. Edgard ALLIX, professeur

Suffragants { MM. HITIER
NOGARO } *professeurs*

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et ancienne Librairie F. Pichon réunies

F. PICHON ET DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

LIBRAIRIE DU CONSEIL D'ÉTAT ET DE LA SOCIÉTÉ DE LÉGISLATION COMPARÉE

20, Rue Soufflot, PARIS (5^e arr.)

1923



A MON ONCLE,

LE CAPITAINE P. A. BORIE,

Affectueusement



Digitized by the Internet Archive
in 2026

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES

- ALLIX. — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1921.
- JÈZE. — *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1912.
- STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts*, 1912.
- SAUVAGE. — *Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc*, 1918.
- BOCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, 1918.
- BODIN. — Les projets de réforme fiscale. — *Encyclopédie parlementaire*, n° 2, 1922.
- Notions élémentaires sur les impôts directs*. — Recueil de conférences faites aux surnuméraires des contributions directes de première année 1922.

II. — THESES

- BOURCERET. — *La taxation des bénéfices agricoles*, Paris 1905.
- LECERCLÉ. — *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, Paris 1922.

III. — DOCUMENTS

- Instruction pour l'établissement des impôts cédulaires sur les revenus et de l'impôt général sur le revenu (30 mars 1918)
- Rapport présenté au nom de la Commission chargée de déterminer les coefficients. — Tableau des coefficients, 1918.
- Renseignements statistiques relatifs aux Contributions directes et aux taxes assimilées, 1922.
- Journal Officiel* et Documents Parlementaires.
- Recueil général des lois et arrêts*, Sirey.

INTRODUCTION.

L'emploi du forfait dans les impôts sur les revenus peut paraître, à première vue, une question d'un intérêt certain mais secondaire qu'on serait tenté de ranger dans les problèmes de théorie et de doctrine. En réalité son importance est primordiale et son intérêt est d'actualité, car elle est intimement liée à la réforme des impôts directs.

C'est après une longue préparation qui remonte à 1898 et après avoir surmonté une vive opposition que notre régime fiscal actuel commença à être instauré en 1914. Il naissait à une mauvaise époque : dès ses débuts, la guerre lui causait de graves embarras. Puis, les nécessités budgétaires, en l'obligeant à de gros rendements, le rendirent vite impopulaire ; comme si un retour à l'ancien état de choses eût ramené ces cotes d'avant-guerre que l'on trouvait déjà exagérées et qui, depuis, nous semblent relativement insignifiantes.

Ces circonstances ont été mises à profit par les adversaires de la réforme fiscale. Ils exploitent le mécontentement général, né du marasme économique, pour dénoncer les impôts sur les revenus comme l'une des causes du trouble financier.

Lorsqu'ils voulurent s'opposer à la réforme des impôts directs, en préconisant le maintien du *statu quo*, on n'eut aucune peine à montrer le caractère archaïque et les nombreux défauts qui faisaient de nos « quatre vieilles » une institution surannée. Ils s'en rendirent compte d'ailleurs et prétendirent réaliser eux-mêmes la réforme fiscale, en proposant de rajeunir, de réorganiser et de mettre au point le vieux système. Mais quand une institution est trop vieille, quand ses défauts sont graves et nombreux : c'est trop peu de la réformer, il faut la remplacer. Pour employer une comparaison d'aujourd'hui quand un matériel de guerre ne présente que de légers défauts, on peut à la rigueur l'adapter aux exigences modernes en le réformant ; mais lorsque sa puissance est largement dépassée par les modèles des armées étrangères, il n'y a plus d'hésitation possible : il faut refaire du neuf. C'est pourquoi les partisans des « quatre vieilles rajeunies » ne furent point écoutés.

Instruits par l'expérience, les habiles d'entre eux ne s'obstinent plus à vouloir remonter un courant qui les emporterait ; ils paraissent prendre leur parti de l'état de choses nouveau. Mais après en avoir âprement clamé les défauts, ils prétendent le corriger. Parmi les remèdes qu'ils préconisent le principal est le forfait.

C'est en étudiant de près ce mode d'assiette que l'on pourra voir jusqu'à quel point son emploi est compatible avec les principes nouveaux ; que l'on pourra se rendre compte des cas où son aide est efficace ou même indispensable et que l'on sera averti du moment où sortant des limites qui lui sont propres, il tendra à se

substituer aux méthodes nouvelles et à servir de prétexte au retour des anciens impôts.

Nous éviterons les discussions théoriques, ne perdant pas de vue que lorsqu'il s'agit d'impôts, tout doit être subordonné aux nécessités pratiques du recouvrement. Un système peut s'inspirer des principes les plus clairs, les plus justes et les plus attrayants, si sa réalisation se heurte à des obstacles insurmontables ou graves, sa conception sera stérile. Tant vaut l'application, tant vaut le principe.

Nous examinerons donc séparément chaque cédule, pour terminer par l'impôt général qui en est l'aboutissant. Dans chaque cas, nous étudierons, telle qu'elle résulte des lois en vigueur, la méthode qui préside à l'évaluation du revenu imposable; nous ferons la part de la constatation directe, puis celle du forfait. Nous comparerons alors ces deux modes d'assiette et nous essayerons d'en dégager les avantages et les inconvénients. De cette étude des faits découleront nos conclusions.

Cette méthode, à défaut d'autres avantages, aura l'utilité de nous tracer notre voie : trop heureux si dans des questions aussi délicates, nous évitons sinon de trébucher du moins de nous égarer.

CHAPITRE PREMIER.

Le forfait en général

Le forfait est en matière fiscale, un mode d'évaluation de l'impôt qui tend à fixer *a priori* le montant des droits dus par le contribuable, quelles que soient en réalité ses facultés imposables.

Exemple : Un commerçant a le choix entre deux procédés pour déclarer son bénéfice commercial :

Ou bien il déclarera son bénéfice réel, tel qu'il ressort de sa comptabilité; ou bien, il se bornera à déclarer son chiffre d'affaires.

Dans ce dernier cas, son bénéfice sera déterminé en appliquant à son chiffre d'affaires un coefficient. Le produit ainsi obtenu pourra être inférieur ou supérieur au bénéfice réel.

Dans la première hypothèse, le bénéfice imposable est obtenu par la méthode de la constatation directe; dans la deuxième, il est évalué *forfaitairement*.

Cet exemple a été tiré du nouvel impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; mais le forfait a par lui-même un caractère général qui permet de l'employer tant en matière de contributions indirectes qu'en matière de contributions directes et parmi ces dernières, le

forfait peut s'appliquer tant aux anciennes contributions qu'aux nouvelles.

Parmi les anciennes contributions directes, on peut citer la taxe sur la redevance des mines qui prévoit l'abonnement.

Parmi les contributions indirectes, si l'on prend, par exemple, l'impôt sur la vente des boissons en détail : ou bien le fisc tiendra un compte exact des quantités vendues par chaque débitant et calculera l'impôt d'après ces quantités ; ou bien il percevra sur chaque débitant une somme fixée à forfait (licence).

Quand on étudie le forfait, il faut tout d'abord se garder de deux confusions. Il ne faut le confondre ni avec le système indiciaire ni avec l'abonnement.

Lorsqu'on parle du système indiciaire ou bien de la méthode qui est celle de la constatation directe il s'agit avant tout de principe.

Il s'agit en effet de décider quel sera le principe suivant lequel on déterminera l'assiette de l'impôt. Avec le premier système, l'impôt est assis sur la dépense ; dans le second il est directement assis sur le revenu.

Ce n'est que lorsque le principe est une fois arrêté que le forfait intervient : le forfait est une méthode d'évaluation.

C'est une méthode d'évaluation subsidiaire qui a pour but unique la commodité ; que l'on se place soit au point de vue de l'administration, soit au point de vue du contribuable.

C'est ainsi que dans le système indiciaire, on peut avoir à évaluer des faits nombreux, complexes, et, malgré qu'il

s'agisse de faits extérieurs, leur dénombrement, leur évaluation seraient dans ce cas trop difficiles pour l'administration; un forfait est alors prévu. C'est, par exemple, la façon dont on calcule encore le principal fictif de la patente des marchands en gros de spiritueux ou des fabricants de sucre de betterave.

Dans le système de la constatation directe, l'évaluation du revenu réel peut être vexatoire pour le contribuable et incertaine pour l'administration, le recours au forfait s'impose : telle est, par exemple, la méthode employée pour calculer les bénéfices agricoles.

Toutefois, dans les deux cas, le principe général, choisi pour l'assiette de l'impôt, est toujours respecté. Le forfait ne prétend pas substituer un principe nouveau; car il n'est pas lui-même un principe, mais une méthode. Alors qu'un principe est immuable, il revêt lui, les aspects les plus variés, suivant les cas d'espèces qui se présentent. Ainsi dans le premier cas, l'impôt sera toujours censé assis sur la dépense; dans le second, sur le revenu; mais pour la commodité, le forfait interviendra lorsqu'il s'agira de chiffrer cette dépense ou ce revenu.

Voilà pourquoi, ainsi que nous le faisons remarquer plus haut, le forfait a sa place dans toutes les contributions, quelle que soit leur nature : contributions indirectes ou directes et parmi ces dernières, contributions anciennes ou nouvelles.

Mais ceci posé, pour établir aussi nettement que possible le point de départ, pour délimiter ces trois concepts fiscaux : système indiciaire, constatation directe et forfait auxquels nous ferons constamment allusion dans

cette étude, il convient de reconnaître que, dans le domaine des faits, la séparation est beaucoup moins nette entre le forfait et le système indiciaire.

Cela s'explique. Lorsqu'on abandonne la constatation directe parce qu'on se trouve en présence d'un revenu particulièrement délicat à évaluer en lui-même, on conçoit que ce n'est pas pour aboutir à un système presque aussi compliqué, alors même que cette complication proviendrait du souci de serrer de plus près la réalité; le forfait, nous l'avons vu, a pour but la commodité.

Or, il n'existe guère de combinaisons qui soient plus simples que celles qui reposent sur les signes extérieurs. Si l'on adopte ces indices, le forfait paraîtra un emprunt déguisé à l'ancien système.

Cela a été si bien compris par les partisans de l'ancien système fiscal qu'ils se gardent bien, en général, de demander le retour pur et simple aux « quatre vieilles »; dans la crainte que cette proposition ne soit d'avance vouée à un échec, en raison de son caractère extrême; ils se bornent à demander, toutes les fois qu'ils le peuvent, la substitution du forfait à la constatation directe du revenu.

Cependant, en considérant de près les faits, on s'aperçoit qu'il existe tout de même une différence. C'est que le principe générateur du système n'en subsiste pas moins et lorsque ce principe décide que c'est le revenu et non la dépense qui doit être envisagé, il en résulte une répercussion sensible dans le choix des indices, dans leur interprétation, dans leur agencement. Un exemple fera mieux saisir la différence qui existe entre le forfait appliqué au nouveau système et le système ancien.

Soit un charcutier vendant au détail, à Paris. Sa patente est établie d'après le système indiciaire, les bases en sont les suivantes :

Le droit fixe est une quatrième classe soit 75 francs en principal à Paris ; le droit proportionnel est fixé au trentième de la valeur locative des locaux professionnels et de l'habitation.

Cette base a été établie d'après des signes extérieurs : profession et loyer et ce mécanisme ne peut faire l'objet ni d'une discussion de la part de l'assujetti, ni d'une modification de la part de l'Administration.

Prenons maintenant l'impôt sur les bénéfices commerciaux établi forfaitairement :

Le bénéfice servant de base sera évalué en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient variant de 5 à 20 pour 100. Or remarquons tout d'abord que le chiffre d'affaires n'est pas un signe extérieur à proprement parler ; la preuve est qu'il ne peut être connu sans une déclaration du contribuable. D'autre part, en vertu de l'article 10 de la loi du 31 juillet 1917, le contrôleur communique aux intéressés l'évaluation provisoire de leur bénéfice, en les avisant qu'un délai de 20 jours leur est accordé pour présenter leurs observations par écrit ou verbalement au sujet de cette évaluation.

Ainsi, non seulement le contribuable a le droit de discuter les bases du forfait, mais on l'y invite, en lui rappelant formellement ce droit.

L'autre confusion que nous avons signalée et qui est d'ailleurs assez fréquente est celle qui consiste à prendre l'un pour l'autre forfait et abonnement.

Le premier intéresse l'assiette de l'impôt, le second concerne le recouvrement.

L'abonnement implique forcément le forfait, mais la réciproque n'est pas vraie; l'abonnement est le complément du forfait.

C'est ainsi que dans la redevance des mines, on voit apparaître l'abonnement établi sur un forfait; tandis que dans les impôts sur les revenus, on verra souvent apparaître le forfait mais pas une seule fois l'abonnement.

C'est un fait d'ailleurs que le nouveau système d'impôts sur les revenus fait souvent appel au forfait, tandis que dans l'ancien système des contributions directes, on ne le voyait guère apparaître, malgré que nous ayons montré, qu'en principe, l'emploi du forfait soit possible avec des contributions de toute nature.

La raison en est simple. Une méthode qui choisit comme base les signes extérieurs ne les retient pas tous; elle fait un choix. Elle ne tire parti que des plus significatifs et des plus faciles à interpréter. Notre ancien système allait même plus loin: lorsqu'une profession ne présentait guère de ces signes typiques et commodes à évaluer; il renonçait tout simplement à l'imposer. C'est ainsi, par exemple, que la plupart des professions libérales ne sont pas assujetties à la patente. On conçoit que dans ces conditions, les « quatre vieilles » n'aient guère fait appel au forfait.

Il en va tout autrement en matière d'impôts sur les revenus. Ici il y a deux puissantes raisons qui poussent à multiplier l'emploi du forfait: la difficulté extrême d'évaluer directement dans certains cas, le revenu réel et la crainte du reproche classique d'inquisition fiscale.

Ce qui caractérise le forfait c'est qu'il vise moins à tenir compte des réalités qu'à considérer des présomptions.

De là découlent ses qualités et ses défauts. Comme avantages, on lui reconnaît les suivants :

Le forfait, surtout lorsqu'il est complété par l'abonnement présente une stabilité avantageuse pour le contribuable et pour l'Etat. Les aléas dans la rentrée de l'impôt sont notablement diminués et, d'autre part, le contribuable est fixé à l'avance, quant aux charges qu'il aura à supporter.

Au point de vue de l'assiette, les opérations sont considérablement simplifiées et facilitées. Il est toujours difficile de taxer des valeurs réelles et les moyens de contrôle du fisc sont limités ; avec le forfait, on a commodité et rapidité par suite, économie de temps et économie d'argent ; car plus un système est simple, moins il exige de personnel et par conséquent, plus il est économique.

Enfin pour le contribuable, on évite l'inquisition. C'est là un gros argument d'ordre psychologique, sur lequel il nous sera donné par la suite de revenir longuement.

Toutefois, ces avantages s'achètent par des inconvénients sérieux :

Quand on se base sur des présomptions, il en résulte forcément pour le contribuable des inégalités de traitement : le forfait ne se comporte pas pour tous d'une manière identique : pour les uns c'est un système très avantageux, pour d'autres, il serre de plus près la réalité, et parfois même, dans certains cas, il la dépasse.

C'en est fait de cette égalité fiscale que l'on devrait considérer comme un dogme en matière de finances publiques.

Pour l'Etat, d'autre part, il y a difficulté avec un instrument aussi défectueux à suivre les progrès de la matière imposable.

Le forfait est toujours désavantageux pour le Trésor. C'est que dans tout forfait, l'une des parties est généralement avantagée et lorsqu'il s'agit de l'Etat et du contribuable, c'est toujours l'Etat qui supporte la perte.

Ainsi considéré en lui-même, le forfait se présente avec qualités et défauts qui semblent se contrebalancer assez pour nous faire hésiter sur son adoption ou son rejet.

C'est donc en dehors du forfait lui-même que nous allons tâcher de trouver un critère qui puisse nous aider à adopter une solution.

En matière d'impôts, le premier qui se présente tout naturellement à l'esprit est constitué par les fameuses règles d'A. Smith dont M. Stourm a dit spirituellement qu'elles étaient « la déclaration des droits du contribuable ».

Ces règles sont trop connues, pour qu'on puisse les passer sous silence en pareille matière; surtout elles ont reçu une telle consécration de la tradition, qu'une sorte d'usage s'est établi de leur réserver une place d'honneur dans les traités et de les invoquer dans tout ouvrage qui traite de l'impôt.

Voici quelles sont ces maximes :

1^o *La règle de justice*, « les sujets de chaque Etat doivent contribuer aux dépenses du gouvernement autant que possible en raison de leurs facultés respectives, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent respectivement sous la protection de l'Etat. »

C'est dire que pour chaque contribuable, le total de ses impôts doit être proportionnel à ses facultés, c'est-à-dire au revenu dont il jouit.

Or, un impôt sera d'autant mieux proportionné aux facultés d'un contribuable que celles-ci seront déterminées avec plus d'exactitude, plus de précision.

Mais, nous avons vu déjà que le forfait est un mode d'évaluation fiscale qui tend à fixer *a priori* le montant des droits dus par le contribuable, quelles que soient ses facultés imposables.

Il s'ensuit qu'avec le forfait, la proportionnalité de l'impôt aux facultés du contribuable ne sera pas très rigoureuse; elle sera tout au plus suffisante.

Ainsi la première règle semble condamner le forfait .

2^o *La règle de certitude* : « La taxe imposée à chaque citoyen doit être certaine, non arbitraire. L'époque, les modes, la quotité du paiement, tout doit être clair et net pour le contribuable ainsi que pour toute autre personne ».

La certitude d'un impôt calculé au moyen du forfait est faible, surtout s'il s'agit d'un forfait administratif, c'est-à-dire d'un forfait pouvant faire l'objet de discussions entre l'Administration et le Contribuable.

Pour prendre un exemple, un pharmacien aura-t-il une « idée claire et nette de la quotité du paiement » alors que le coefficient servant à établir forfaitairement son bénéfice commercial peut varier de 15 à 35 pour 100.

La seconde règle ne paraît donc guère plus favorable que la première au forfait.

3^o *Règle de commodité* : « Toute contribution doit être

levée à l'époque et suivant les modes qui paraissent les plus convenables pour le contribuable ».

Ici les partisans du forfait auront leur revanche ; il est évident que le forfait, par sa simplicité, par le minimum de formalités et de tracasseries qu'il présente, est un des « modes qui paraissent le plus convenable pour le contribuable. »

4^o *Règle de l'économie des frais de perception.* « Toute contribution doit être établie de manière à retirer des poches du peuple aussi peu que possible au delà de ce qu'elle fait entrer dans le Trésor de l'Etat ».

Les causes d'exagération des frais de perception sont les suivantes :

Recrutement défectueux de fonctionnaires inhabiles, négligents ou même malhonnêtes ;

Traitement trop élevé accordé à ces fonctionnaires ;

Choix peu judicieux de la matière imposable ;

Mauvais mode d'assiette rendant le recouvrement plus difficile.

Dans la France actuelle, les deux premières causes d'élévation des frais de perception ne sont pas à redouter.

« La capacité et l'honorabilité des contrôleurs des contributions directes ont été maintes fois affirmées au cours de la discussion de l'impôt global en 1908-1909 comme en 1914, et aucun des adversaires de la réforme fiscale n'a manqué de rendre hommage à leurs qualités ¹ ». et cependant ces qualités sont assez maigrement rétribuées.

1. *Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc* par Francis Sauvage, 1918, p. 290.

Les deux dernières causes seules nous importent donc. Or le forfait est un mode d'assiette facile et par conséquent économique; si on le complète par l'abonnement le recouvrement à son tour sera facilité et par suite rendu moins onéreux. La dernière règle est en faveur du forfait.

Ainsi, après en avoir appelé aux règles d'A. Smith pour décider de l'adoption ou du rejet du forfait, nous ne sommes guère plus avancé qu'après avoir étudié le forfait en lui-même avec ses qualités et ses défauts.

Cela au fond n'a rien qui doive nous surprendre; car, comme l'a fait remarquer M. le professeur Allix ¹, les règles d'A. Smith ne sont que des règles de bon sens et il ne convient pas de leur accorder une importance exagérée.

Choisissons maintenant un point de vue plus moderne : celui de la conception fiscale qui a donné naissance aux impôts sur les revenus. Le principe générateur de la fiscalité nouvelle est d'atteindre « toutes les facultés du contribuable et de les atteindre telles qu'elles existent réellement, et non pas seulement d'après des présomptions toujours fausses ². ».

Ce principe semble la condamnation formelle du forfait qui vise beaucoup moins à tenir compte des réalités qu'à considérer des présomptions.

1. « On ne saurait dans ces leçons sur l'impôt, passer sous silence, à cause de leur notoriété les règles d'Adam Smith : ce sont là des principes de bons sens qui ne comportent pas tous les longs commentaires qu'on y ajoute parfois. » *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française* par Egdard Allix, 4^e édition, p. 370

2. *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française* par Gaston Jèze, 5^e édition, p. 792.

On dira : adopter le forfait c'est faire un pas en arrière c'est tourner la tête vers ce système indiciaire que l'on vient de quitter, parce qu'on l'avait condamné. Plus encore, c'est compromettre en partie la nouvelle réforme ; car quand on prétend tabler sur des réalités, il ne doit plus être question de présomptions.

A cela les partisans du forfait objecteront que sans doute, il en serait ainsi, si l'on faisait de cet instrument commode, l'unique mode d'évaluation ; mais on ne doit pas oublier que son emploi n'est toujours que subsidiaire et qu'il y a tout avantage, lorsque la constatation directe est impossible ou trop malaisée, à revenir aux présomptions.

Les adversaires feront alors valoir qu'il n'y a pas de pire danger pour une doctrine que d'y introduire un élément étranger qui porte atteinte à son unité et à sa logique interne, qui risque de nuire à son développement, et qui trop souvent finit par la corrompre et par amener sa ruine.

Mais, on peut répondre que les deux idées de constatation directe et de forfait ne s'excluent pas forcément : que pour être différentes, ces deux méthodes ne sont pas forcément opposées et, qu'au contraire, il y aurait grand profit à retirer de leur combinaison.

De toute cette discussion générale rien ne sort de bien probant en faveur de l'adoption ou du rejet du forfait.

C'est un peu le sort de toute discussion qui ne s'écarte guère des idées générales et des principes ; leur utilité est moins de fournir des arguments concluants que de permettre d'exposer les questions dans toute leur ampleur

et leurs conséquences; de bien exposer les problèmes sous toutes leurs faces et de les bien délimiter.

Nous allons maintenant étudier la question de plus près au point de vue de la pratique et des faits.

CHAPITRE II

L'Impôt foncier

Impôt sur le revenu des propriétés non bâties et sur le revenu des propriétés bâties

L'impôt foncier a été créé par la loi des 23 novembre-1^{er} décembre 1793; sa loi fondamentale est la loi du 3 frimaire an VII. A l'origine, l'impôt foncier était unique et s'appliquait à toutes les catégories de propriétés foncières bâties ou non bâties : c'était un impôt de répartition.

La loi du 8 août 1890, sépara l'impôt foncier des propriétés bâties de l'impôt foncier des propriétés non bâties, créant ainsi deux impôts distincts. En même temps, elle transformait l'impôt des propriétés bâties en impôt de quotité. La loi du 29 mars 1914 acheva la réforme, en transformant à son tour l'impôt des propriétés non bâties qui était resté un impôt de répartition, en impôt de quotité.

De sorte que l'on peut considérer pratiquement ces deux anciennes contributions transformées, comme formant actuellement deux cédules de notre nouveau système d'impôts sur les revenus, l'une frappant le revenu des propriétés non bâties, l'autre le revenu des propriétés bâties.

Pour la clarté de l'exposition, nous envisagerons séparément et successivement l'un et l'autre de ces impôts, lorsqu'il s'agira d'exposer leur mécanisme et la part qui revient dans le mécanisme au forfait. Mais, pour éviter des répétitions, nous considérerons ensuite les deux impôts simultanément, lorsqu'il s'agira de passer en revue les législations étrangères, de discuter la valeur de la méthode française et de conclure.

SECTION I

IMPOT FONCIER DES PROPRIÉTÉS NON BATIES.

La culture des terres est la source de deux revenus : l'un représente la rémunération du capital constitué par le fonds : c'est la rente du sol ; l'autre représente la rémunération tant du travail de l'exploitant que de son capital qui est constitué par les instruments aratoires, le cheptel les engrais, les semences, le fonds de roulement, etc..

La séparation de ces deux revenus est très nette, lorsque la terre est louée : le premier c'est la part du propriétaire, le second, c'est celle du fermier.

C'est sur le premier revenu seulement que porte l'impôt foncier et c'est ce qu'a nettement spécifié la loi du 29 mars 1914 ; quant au second revenu, il est soumis à l'impôt des bénéfices agricoles que nous étudierons plus loin.

Voici les textes essentiels concernant uniquement les règles d'évaluation du revenu imposable.

Loi du 29 mars 1914.

Art. premier. — A partir du 1^{er} janvier 1915, il ne sera plus assigné de contingents aux départements, arrondissements et communes pour l'établissement de la contribution foncière des propriétés non bâties, qui cessera d'être un impôt de répartition.

Art. II. — La contribution foncière des propriétés non bâties sera réglée, à partir de la même date, en raison du revenu de ces propriétés, tel qu'il résulte de tarifs établis, par natures de culture et de propriété, en exécution de l'article 2 de la loi du 31 décembre 1907 et conformément aux règles tracées par l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908; pour le calcul des cotisations, le dit revenu sera diminué d'un cinquième.

Art. III. — Les évaluations servant de base à la contribution foncière des propriétés non bâties seront, dans chaque commune, révisées tous les vingt ans. .

.

Le revenu imposable à l'impôt foncier des propriétés non bâties est donc égal aux $\frac{4}{5}$ de la *valeur locative*. Le $\frac{1}{5}$ déduit représente les frais d'entretien (curage de fossés, réfection des chemins, etc...) de culture, de transport des récoltes au marché, etc...

Nous voyons dès maintenant apparaître un premier élément *forfaitaire* pour la détermination du revenu net. Les charges de la propriété sont évaluées forfaitairement à $\frac{1}{5}$ de la valeur locative.

L'évaluation de cette valeur locative sur laquelle repose l'impôt est une opération longue, compliquée et

coûteuse. Aussi n'y procède-t-on qu'à des intervalles très éloignés et a-t-on adopté le *principe de la fixation des évaluations cadastrales* ; c'est-à-dire que, une fois arrêtées, les évaluations restent immuables jusqu'à la prochaine révision, sans que ni le contribuable n'ait le droit de les contester, ni l'Administration celui de les modifier. Et ainsi s'introduit à son tour un second élément de *forfait* ; car il est certain que la valeur locative des propriétés est soumise à des fluctuations appréciables, quand on envisage des périodes assez longues. C'est ici le cas, la période étant *vicennale*. Cela ne veut pas dire que tous les 20 ans on revise la valeur locative des propriétés non bâties pour l'ensemble du territoire ; ce serait là un travail formidable que l'Administration devrait entreprendre en surcroît de sa tâche normale qui est déjà lourde.

Dans chaque département, les communes sont réparties en 20 séries et, chaque année, une série est évaluée ; l'ordre de succession est fixé par le Conseil général.

La loi du 29 mars 1914 avait décidé que les révisions périodiques commenceraient en 1920, mais la réforme fiscale causa un surcroît de travail considérable à l'Administration des Contributions directes, alors que la plus grande partie de ses agents étaient mobilisés aux armées ; d'autre part les événements causés par la guerre amenèrent des perturbations considérables dans la valeur locative des biens fonciers ; et actuellement encore, on n'entre voit pas de retour à un état d'équilibre suffisamment stable. Aussi la loi du 31 juillet 1918 a suspendu les révisions jusqu'à nouvel ordre et décidé qu'une loi ultérieure fixerait la date de leur reprise.

Ce sont donc les résultats de l'évaluation de 1908-13 qui servent actuellement de fondement à l'impôt foncier des propriétés non bâties. Point n'est besoin d'insister sur ce que cette base présente de caduc.

Voici comment on a procédé à ces évaluations.

Le cadastre étant la base de la contribution foncière, la réforme de la contribution foncière des propriétés non bâties, réalisée par la loi du 29 mars 1914 aurait dû logiquement être précédée de la réfection du cadastre qui n'était plus à jour.

Et en fait, c'est ce à quoi l'on songea tout d'abord.

Une commission extra-parlementaire fut instituée par un décret du 30 mai 1891, avec mission d'étudier la question de la réfection du cadastre. Cette commission se divisa en deux sous-commissions, la première qui était une sous-commission technique étudia les moyens de refaire le cadastre ; la seconde sous-commission qui était juridique devait envisager la création d'un *livre foncier* qui donnerait la *situation juridique* des propriétés, c'est-à-dire qui ferait foi de la délimitation et de la contenance des biens-fonds ; indiquerait le véritable propriétaire et non le propriétaire apparent ; mentionnerait les charges grévante la propriété, telles que privilèges, hypothèques, etc...

On s'aperçut alors que cette œuvre exigerait un travail considérable, très long et coûteux. On y renonça.

On préféra recourir à une méthode rapide et pas trop chère, tout en étant exacte ; on se contenta de procéder à une évaluation générale parcellaire et par commune des propriétés non bâties.

C'est le contrôleur des contributions directes qui est le principal agent d'exécution. Il est assisté par une commission communale composée du maire et de 5 *classificateurs*. Ces classificateurs, ainsi que 5 suppléants sont nommés par le préfet, sur présentation du conseil municipal, parmi les propriétaires fonciers, les métayers, les régisseurs ou, à défaut de présentation d'office. Deux classificateurs au moins doivent être forains.

Voici, exposées dans leurs grandes lignes, les diverses opérations de cette évaluation.

1° *Détermination du nombre de natures de culture*. On ne doit pas dépasser le maximum de 13 catégories prévues.

2° *Classification*. Chaque nature de culture comprend 1 à 3 classes, suivant le degré de fertilité.

3° *Choix des types*. Dans chaque classe, on choisit une parcelle type représentant la valeur locative moyenne de la classe.

4° *Confection du tarif provisoire des évaluations* indiquant la *valeur locative* et la *valeur vénale* par hectare pour chaque classe.

Pour arriver à confectionner ce tarif, 3 méthodes furent employées. Nous allons les indiquer par ordre de préférence d'emploi.

A) *Méthode basée sur l'utilisation des actes de location et des actes de vente*: Tout d'abord on ne retient que les actes *normaux* c'est-à-dire ceux dont les prix ne sont pas influencés par des circonstances exceptionnelles ou passagères. Par exemple : une location ou très courte ou très longue amène une exagération ou une diminution du loyer normal; les liens de parenté peuvent diminuer le loyer.

Les baux et les locations verbales donnent la valeur locative. Les actes de vente donnent la valeur vénale.

B) *Méthode par comparaison* : Lorsque certaines natures de culture sont exploitées en majorité par les propriétaires, les actes de location font défaut ou tout au moins se présentent en nombre insuffisant, pour qu'on puisse déduire des données certaines. Les valeurs locatives et vénales sont alors obtenues par comparaison avec des propriétés de même nature, situées dans d'autres communes et de valeur vénale et locative connues.

C) *Méthode de l'Estimation directe*. Cette méthode est employée en dernier ressort, à cause des difficultés qu'elle présente et de son degré de certitude moindre. On détermine le bénéfice brut, puis on en retranche et les bénéfices de l'exploitation agricole et les dépenses de l'année moyenne, il reste alors la valeur locative.

L'année moyenne est basée sur le résultat de plusieurs années.

5° *Classement* : Les parcelles sont distribuées entre les classes par comparaison avec les parcelles types, citées plus haut.

6° *Ventilation des baux* : On déduit la valeur locative réelle des propriétés, en faisant subir aux baux dont elles ont fait l'objet certaines augmentations ou diminutions.

Augmentations : Toutes les charges incombant au propriétaire et imposées au locataire : impôt foncier ou taxes municipales, redevances en nature, travaux exécutés par le bailleur ; denier à Dieu, etc..

Diminutions. Intérêts des cheptels, valeur locative des bâtiments et de l'attirail (lorsqu'il fait partie du bail, etc.)

7^o *Comparaison et rectification des évaluations.* On a ainsi obtenu pour les mêmes propriétés, deux valeurs locatives : l'une résulte de l'application du tarif ; l'autre de la ventilation des baux.

On compare alors les deux valeurs entre elles et cette comparaison sert à rectifier le tarif des évaluations.

Le tarif est alors arrêté par le Directeur des Contributions directes.

Les évaluations sont ensuite portées à la connaissance des intéressés et peuvent faire l'objet de réclamations de la part des propriétaires et des communes.

Puis, lorsque les délais de recours se sont écoulés et que les réclamations ont été jugées, les évaluations restent immuables pendant vingt ans (sauf quelques cas exceptionnels limitativement prévus).

De cet aperçu, il résulte que ce n'est pas le revenu réel qui sert de base à l'impôt foncier des propriétés bâties mais le revenu *moyen*.

La méthode employée pour la détermination de ce revenu ce n'est pas la constatation directe. Est-ce la méthode indiciaire ? Pas davantage.

En effet, comparons cette méthode avec celle qui sert de base à l'impôt des patentes.

La patente a recours à des signes extérieurs qui n'ont que des rapports éloignés avec le revenu qui est le bénéfice réalisé. Elle ne retient pas des éléments qui entrent directement dans la détermination de ce bénéfice, comme par exemple les recettes. Elle n'utilise que des indices extérieurs tels que la nature de la profession, la valeur locative des locaux professionnels et des locaux "ha-

bitation; la population de la commune; et parfois, le nombre d'employés et les machines. Ce n'est pas à dire que ces indices soient dénués de toute valeur, bien au contraire; mais il y a une différence essentielle entre un indice qui ne présente qu'une relation *indirecte* avec la *profession* et l'un des éléments *constitutifs* du *revenu*.

Or, dans la contribution foncière qu'envisage-t-on? des indices présentant une relation indirecte avec l'état de propriétaire foncier? Non pas. Envisage-t-on alors des éléments constitutifs du revenu? Non, on fait mieux encore : on envisage le revenu lui-même.

Car quel est ce revenu? c'est, ne l'oublions pas, la *valeur locative* elle-même. Le revenu du propriétaire foncier c'est le loyer qu'il tire ou peut tirer de son bien-fonds. Quand on fait intervenir la valeur locative dans la patente, ce n'est pas la même chose que quand on la fait intervenir dans le foncier : entre les deux situations il y a une différence énorme. Dans la patente, la valeur locative ne présente qu'un rapport indirect avec la profession et par suite un rapport encore plus éloigné avec le revenu qui est ici le bénéfice de l'industriel ou du commerçant; tandis que dans l'impôt foncier cette valeur locative n'est autre que le revenu lui-même du propriétaire.

Et la preuve, que la méthode employée en matière foncière diffère totalement de celle qui est mise en œuvre par la patente, c'est que lorsqu'il s'est agit de réformer l'impôt foncier des propriétés non bâties, on a proposé de remplacer cet impôt par une *patente de l'agriculture*. Ce qui n'aurait pas eu de sens, si cet impôt avait existé déjà en fait sous le nom de contribution foncière.

Cette patente de l'agriculture était véritablement quelque chose d'analogue à la patente commerciale.

Elle était basée sur des indices extérieurs : le nombre d'hectares cultivés ; le nombre d'ouvriers embauchés ; le nombre des bêtes de traits, des charrues, des machines ; l'importance de l'attirail, etc...

Il ne faut pas objecter que cette patente agricole visait les bénéfices de l'exploitation agricole et non la rente du sol. Cette remarque qui est juste, n'enlève rien à notre raisonnement : qui était de montrer qu'il n'y avait rien de commun entre la méthode de l'impôt foncier et celle de la patente.

Mais d'autre part, on ne peut pas dire que le revenu foncier imposable soit déterminé par la méthode de la constatation directe. Cette méthode apparaît bien ; mais sous une forme mitigée. Elle apparaît dans toute sa pureté lorsqu'il s'agit de la ventilation des baux.

Mais cette ventilation des baux qui procède de la constatation directe, elle ne constitue qu'une phase dans la longue série des opérations qui aboutissent aux évaluations foncières. Certes, cette phase est capitale, puisque ses résultats serviront à rectifier le tarif provisoire ; il y a là une contre-épreuve et un correctif puissant du système.

Mais pour une propriété donnée, le revenu imposable ne sera pas déterminé par la ventilation de son bail. Ce sera le tarif qui, une fois amendé déterminera en dernier ressort, ce revenu imposable.

Et le tarif lui-même qu'est-il ? Une *moyenne* ; sans doute cette moyenne est basée sur des valeurs locatives réelles mais ce n'en est pas moins une moyenne : c'est-à-dire un *forfait*.

Ainsi pour la troisième fois nous retrouvons le forfait dans l'assiette de la contribution foncière des propriétés non bâties : forfait dans la déduction d' $1/5$ que l'on fait subir au produit brut pour obtenir le revenu net ; forfait dans la fixité des évaluations cadastrales qui ne sont révisées qu'au bout de vingt ans ; forfait enfin dans la méthode même qui a servi à déterminer cette valeur locative sur laquelle tout repose.

SECTION II

IMPOT FONCIER DES PROPRIÉTÉS BATIES.

La méthode d'évaluation du revenu imposable est tracée par les textes suivants :

Loi du 8 août 1890.

Art. IV. — A partir du 1^{er} janvier 1891, il ne sera plus assigné de contingents aux départements, aux arrondissements et communes en matière de contribution foncière des propriétés bâties.

Art. V. — La contribution foncière des propriétés bâties sera, à partir de la même date, réglée à raison de la valeur locative de ces propriétés, telle qu'elle a été établie, conformément à l'article 34 de la loi du 8 août 1885, sous déduction de un quart pour les maisons et d'un tiers ¹ pour les usines, en considération du dépérissement et des frais d'entretien et de réparation.

.

1. L'article 2 de la loi du 13 juillet 1900 a porté cette déduction à 40 p. 100 pour les usines.

Art. VIII. — Les évaluations servant de base à la contribution foncière, des propriétés bâties seront révisées tous les dix ans.

.

Le revenu imposable se compose des $\frac{3}{4}$ de la *valeur locative* des maisons et des $\frac{3}{5}$ de la valeur locative des usines.

Les déductions de $\frac{1}{4}$ et $\frac{2}{5}$ représentent les frais d'amortissement, d'entretien, et de réparations. La déduction est plus forte pour les usines parce que les causes de détériorations sont plus nombreuses et plus importantes que pour les maisons.

Signalons dès maintenant, comme nous l'avons fait lors de l'examen de l'impôt foncier des propriétés non bâties mais sans plus insister, le caractère *forfaitaire* de cette déduction.

Voyons maintenant comment on évalue la valeur locative des propriétés bâties.

Il y a 3 méthodes que nous citerons par ordre de préférence d'emploi.

A) *Méthode basée sur l'utilisation des actes de location*
On ne considère tout d'abord que les actes *normaux*. Nous avons déjà vu dans la section précédente ce que l'on entendait par là ; nous n'y reviendrons pas.

On fait ensuite la *ventilation* de ces baux c'est-à-dire on déduit de ces baux le loyer *réel*, en leur faisant subir certaines augmentations ou diminutions.

Additions : les dépenses qui incombent normalement au propriétaire et mises, par clause spéciale, à la charge du locataire : 1^o impôt foncier et prime d'assurance.

2^o Balayage, éclairage, chauffage, fourniture d'eau des locaux à usage commun ; vidange, salaire et logement du concierge ; frais d'ascenseur ou de monte-charge, tapis des escaliers.

3^o Grosses réparations.

Soustractions : 1^o Dépenses incombant au locataire et prises à charge par le propriétaire : impôt des portes et fenêtres, abonnement d'eau, éclairage, chauffage et ramonage, réparations locatives.

2^o Valeur locative *intrinsèque* des terrains, quand ils ne constituent pas une dépendance immédiate de la construction. La valeur intrinsèque est celle des terrains considérés comme s'ils étaient loués isolément, sans tenir compte de la plus-value qu'ils peuvent donner à la construction.

3^o Loyer des objets mobiliers. Ex : meubles meublants, etc...

Le bail normal une fois ventilé donne la valeur locative réelle de l'immeuble.

B) Méthode de la Comparaison : Les baux normaux peuvent faire défaut ; les immeubles peuvent être habités par les propriétaires. Dans ce cas, on choisit autant que possible dans la commune, des propriétés dont la valeur locative est connue et qui pourraient servir de termes de comparaison avec les propriétés à évaluer.

Toutefois, il ne faut pas tenir compte de l'immeuble seulement, mais encore de sa situation et de son aménagement. Dans les grandes villes, il y a de grosses différences suivant le quartier et les rues,

C) Méthode de l'estimation directe. — Il existe certaines constructions d'un caractère exceptionnel, telles que

usines et châteaux, pour lesquelles aucune comparaison n'est possible. On est alors obligé d'avoir recours à l'estimation directe.

On détermine d'abord la *valeur vénale*. Cette valeur n'est pas le prix de revient ; c'est la valeur de réalisation. Autrement dit : ce n'est pas ce que l'immeuble a coûté à bâtir qu'il faut retenir, mais le prix que l'on en pourrait tirer si on le vendait actuellement. On apercevra nettement la différence qui existe entre ces deux valeurs d'estimation si l'on considère certains établissements affectés à des industries spéciales ; ces bâtiments peuvent avoir coûté très cher à construire et ne peuvent guère se vendre ou s'affermier. C'est comme pour un outillage spécial qui neuf a pu coûter très cher, et dont on ne peut se défaire qu'en le vendant comme ferraille.

Les *actes de vente* fourniront des renseignements très exacts sur la valeur vénale ; les polices d'assurances fournissent aussi de bons renseignements, mais d'un degré de certitude moindre. Une fois connue la valeur vénale, on en déduit la valeur locative par l'application d'un taux d'intérêt.

C'est là, la partie délicate de la méthode : pour les maisons, le taux moyen de la commune ou s'il s'agit d'une grande ville, le taux moyen du quartier n'est pas trop difficile à évaluer ; mais pour les usines, on ne peut avoir qu'un taux fictif.

Ces évaluations sont portées à la connaissance des intéressés. Des recours sont prévus. Une fois les délais de recours passés et les réclamations jugées, les évaluations restent immuables pendant 10 ans.

Cette révision décennale se fait dans les conditions suivantes :

1^o Pour les communes de plus de 50.000 habitants, elle a lieu *simultanément* pour tout l'ensemble du territoire, tous les dix ans.

2^o Pour les autres communes, elle a lieu *successivement* tous les ans, en même temps que la révision vicennale. A cet effet, les communes du département sont groupées de telle sorte que, une fois sur deux, la révision des propriétés bâties se fasse seule et que l'autre fois, elle soit accompagnée de la révision des propriétés non-bâties.

Ici encore, nous voyons deux emplois du *forfait* : l'un dans la déduction de $1/4$ pour passer de la valeur locative brute au revenu net ; l'autre dans la fixité des évaluations cadastrales.

Mais si nous considérons la façon dont la valeur locative elle-même a été déterminée, nous voyons que l'évaluation est beaucoup plus précise que pour les propriétés non bâties. Et si l'on emploie la première méthode, celle qui est basée sur les actes de location, on voit que c'est la valeur locative réelle qui est déterminée.

Il y a là une véritable constatation directe du revenu réel.

Or, c'est la méthode que l'administration emploie de préférence à toute autre. Le seul inconvénient sérieux provient de ce que ces évaluations ne sont revisées qu'au bout d'une période trop longue.

SECTION III

L'IMPOT FONCIER A L'ÉTRANGER ET APPRÉCIATION
DU SYSTÈME FRANCAIS

Dans nos emprunts à la législation étrangère, nous nous bornerons à trois pays voisins dont les fiscalités d'un caractère tout moderne présentent pour nous le plus grand intérêt, tout en offrant entre elles de très grandes divergences : l'Allemagne, l'Angleterre et l'Italie ¹.

L'Allemagne a institué par la loi du 13 décembre 1919 (*Reichsabgabeordnung*) un impôt d'Empire sur le revenu l'*Einkommensteuer*, calqué sur celui qui existait alors en Prusse. Cet impôt est un impôt global sur le revenu. Les différentes sources de revenus : terre, travail, capital, industrie, commerce, etc... sont atteintes.

Le revenu taxé est le revenu net que l'on obtient en déduisant du revenu brut, les dépenses faites pour son acquisition et sa conservation : impôts, primes d'assurances, frais d'entretien, amortissements, intérêt des emprunts, etc. Le système d'évaluation est basé sur la déclaration obligatoire (pour les revenus supérieurs à 3.000 marks) qui est contrôlée par des commissions locales et régionales composées de membres élus par les assemblées locales et de membres nommés par l'Etat.

Les revenus fonciers en particulier figurent comme tous les autres sur la déclaration. Ce sont les revenus nets qui

1. Les divers renseignements sur les finances étrangères de cette étude sont empruntés pour la plupart à M. Allix *op. cit.*, p. 877 et suivantes.

sont taxés c'est-à-dire les fermages et les loyers ou à défaut de location, la valeur locative, déduction faite des frais d'entretien et d'amortissement.

En Angleterre, les revenus sont assujettis à l'*income-tax*.

C'est un système d'impôts sur les revenus qui sont répartis en 5 compartiments ou *cédules*. Ce système est complété par un impôt de superposition sur le revenu global : c'est la *supertax*.

Les revenus fonciers sont compris dans la cédule A qui porte sur le fermage des terres et le loyer des maisons ou sur la valeur locative de la propriété si le propriétaire l'exploite ou l'habite lui-même.

Le système est celui de la déclaration obligatoire. Mais c'est le locataire qui, tous les 3 ans, doit déclarer le revenu brut de la propriété qu'il occupe ; il est également tenu de faire l'avance de l'impôt qu'il retiendra sur le prix du loyer ou du fermage qu'il doit au propriétaire.

C'est là système du *stoppage à la source* qui est l'un des principes fondamentaux du régime fiscal anglais. Il consiste, comme on le voit, à atteindre autant que possible le revenu entre les mains du débiteur avant qu'il n'arrive entre les mains du créancier. Le débiteur fait l'avance de l'impôt à l'état et le retient sur la somme qu'il doit à celui qui est le véritable contribuable. L'avantage du système consiste à faire produire une déclaration par un tiers qui ne supportant pas l'impôt n'a pas intérêt à faire une fausse déclaration et à risquer ainsi des pénalités pour le compte d'autrui.

De ce produit brut ainsi déclaré, on retranche *forfaitairement* $1/8$ pour les terres et $1/6$ pour les maisons, afin de tenir compte des frais d'entretien. Le contribuable a d'ailleurs le droit d'obtenir une déduction plus forte; mais à condition de démontrer l'insuffisance de la déduction forfaitaire.

Remarquons que ces déductions sont moins larges qu'en France où elles atteignent $1/5$ pour les terres, $1/4$ pour les maisons, $2/5$ pour les usines.

La déclaration est contrôlée et au besoin rectifiée par l'Administration.

L'Italie a réformé sa législation fiscale par les décrets-lois du 24 novembre 1919 et du 22 avril 1920. Elle a créé 4 impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global.

Mais tandis qu'en Angleterre c'est le point de vue pratique de la commodité du contrôle et de la perception qui a inspiré la distribution des revenus entre les cédules, en Italie, on a adopté un principe de classification des revenus scientifique et rationnel : c'est celui de la discrimination.

La cédule A comprend les revenus du capital; la cédule B les revenus mixtes du capital et du travail; la cédule C les revenus du travail. Quant à la cédule D qui concerne les revenus de fonctions publiques, elle n'a aucune raison d'être; elle rompt inutilement l'harmonie du système et aurait dû se fondre dans la cédule C.

Les revenus fonciers des propriétés non bâties sont naturellement compris dans la cédule A. Le revenu taxé est le revenu net.

Les contribuables font une déclaration de leurs revenus qui sert de base à la taxation administrative. Puis ces revenus sont révisés périodiquement tous les 5 ans.

A côté des systèmes étrangers, le nôtre paraît très compliqué.

La révision des évaluations exige en effet de la part de l'Administration des Contributions directes qui est déjà surchargée, un travail considérable. Sans doute, pour lui faciliter la besogne, il a été décidé que ce travail serait échelonné sur une période de 20 ans. Chaque année la révision devait se faire pour une série de communes. Mais pour être échelonnée, la somme de travail à fournir n'en subsiste pas moins.

Cependant, malgré cela, notre système ne donne pas des résultats aussi exacts que les divers systèmes que nous venons d'envisager.

Pour chaque propriété, on n'a pas le revenu réel, mais un revenu forfaitaire. Cette façon de procéder est contraire à l'esprit du nouveau système de nos impôts sur les revenus qui a pour principe de recourir à l'évaluation directe.

Enfin, le dernier défaut c'est que les évaluations ne sont révisées qu'au bout d'une période de temps trop grande.

Dans l'espace de 20 années des parcelles qui étaient en friche à l'époque des évaluations peuvent être mise en culture et être d'un excellent rendement. Le cas inverse peut aussi bien se produire. D'une manière plus générale encore, les parcelles à qui l'on attribue une classe suivant leur degré de fertilité peuvent voir cette fertilité augmenter ou diminuer.

De même le rapport des immeubles subit des fluctuations sensibles en 10 ans.

Pour toutes ces raisons, le système anglais ou même le système italien semblent préférables.

Il suffirait d'une mise au point pour les adopter.

Est-ce à dire qu'il faille préconiser la réforme de notre impôt foncier? Ce n'est pas le moment. Il vaut mieux laisser le temps à notre nouveau système fiscal d'achever de s'acclimater et attendre que les fluctuations trop variables qui bouleversent les valeurs des biens-fonds fassent place à un équilibre beaucoup plus stable.

La question se posera d'elle-même et le moment est tout indiqué d'avance. Nous avons vu en effet que la loi du 31 juillet 1908 avait suspendu la révision des évaluations et qu'elle laissait à une nouvelle loi le soin d'indiquer à partir de quelle date la révision serait entreprise. Lorsque le législateur se préoccupera de fixer cette date, ce sera alors le moment pour les partisans de la réforme de faire valoir leurs arguments en faveur de la constatation directe du revenu foncier; ce sera également le moment d'agiter à nouveau la question de la réfection du cadastre et de la création d'un livre foncier.

CHAPITRE III

L'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Avant la réforme des impôts directs, les revenus de l'industrie et du commerce étaient soumis à la patente

Cette contribution avait en principe un champ beaucoup plus étendu : elle devait s'appliquer à tous les revenus professionnels.

En réalité, elle n'atteignait surtout que les professions industrielles et commerciales, les autres professions dites libérales en étaient exemptées pour la plupart ; soit parce qu'elles bénéficiaient de la bienveillance du législateur, soit surtout parce qu'elles n'offraient aucun signe extérieur, susceptible de servir de base à la patente.

La loi du 31 juillet 1917 supprima la patente comme contribution d'Etat et la remplaça par deux impôts cédulaires : le premier sur les bénéfices industriels et commerciaux, le second sur les bénéfices des professions non commerciales. Ainsi, désormais, tous les revenus professionnels étaient imposables.

Dans le système indiciaire des anciens impôts, la patente était la contribution pour laquelle on avait fait le plus gros effort en vue de serrer au plus près la réalité, tout en ne se servant que de signes extérieurs pour la détermination du revenu imposable.

Or, c'est l'impôt qui présenta les plus graves imperfections : une complication extrême et une impropor-tionnalité notoire.

Il ne pouvait donc être question de demander de nouvelles ressources à un impôt aussi défectueux, lorsque l'Etat eut des besoins considérables.

Les partisans de la réforme fiscale eurent la partie facile et démontrèrent aisément que la patente était un impôt qui avait fait son temps.

Telles furent les raisons qui suscitèrent la création du nouvel impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les règles qui servent à la détermination du revenu imposable sont tracées par les articles suivants :

Loi du 31 juillet 1923.

Article IV. — Sont imposés sur leur bénéfice net, après déduction de toutes charges y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce, les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'enregistrement, les contribuables qui auront déjà déclaré le chiffre de leur bénéfices réels, en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution, ainsi que les personnes ou sociétés qui auront, avant le 1^{er} avril de chaque année, remis au

contrôleur des contributions directes un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu toutes justifications nécessaires.

Article V. — Pour établir l'imposition des contribuables visés à l'article précédent, le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements dont il a besoin. Il entend les intéressés dont l'audition lui paraît utile ou qui demandent à fournir des explications orales.

Il fixe les bases de l'imposition sauf recours des intéressés, après l'émission des rôles, par la voie contentieuse.

Article VI. — A défaut des communications prévues à l'article 4, le bénéfice est évalué par application au chiffres d'affaires de coefficients appropriés.

Une commission constituée comme il est dit à l'article 8, déterminera les coefficients applicables aux diverses catégories de contribuables. Elle procèdera tous les trois ans à leur révision et décidera des modifications ou additions qui seraient reconnues nécessaires dans l'intervalle.

Article VII. — En vue de la détermination des coefficients prévus à l'article précédent, il peut être établi pour chaque nature de profession, plusieurs catégories suivant l'importance du chiffre d'affaires et tous les autres éléments susceptibles d'influer sur la productivité.

Dans chaque catégorie ainsi déterminée, il est fixé : soit un coefficient unique, soit un coefficient minimum. Dans ce dernier cas, le contrôleur aura la latitude de dé-

terminer suivant les éléments d'appréciation à sa disposition le coefficient applicable à chaque contribuable, dans les limites du maximum et du minimum correspondants.

Article VIII. — La Commission prévue à l'article 6 sera instituée par décret rendu sur la proposition du Ministre des Finances.

Un cinquième de ses membres sera nommé sur la présentation des présidents des Chambres de Commerce; un autre cinquième le sera sur la présentation des organisations syndicales des divers commerces et industries ou, à défaut, pour ces deux catégories, sur la présentation du ministre du Commerce et de l'Industrie.

La Commission sera présidée par un conseiller d'Etat.

Elle pourra consulter toute personne ayant une compétence technique.

Article IX. — *Modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920* ainsi qu'il suit :

Les personnes et sociétés assujetties à l'impôt qui ne rentrent pas dans la catégorie visée à l'article 4 sont tenues de faire parvenir au contrôleur des Contributions directes, avant le 1^{er} avril de chaque année, la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente, toutes les fois que ce chiffre dépasse la somme de 50.000 francs. A défaut de déclaration dans le délai imparti, l'impôt est majoré de 10 %.

Les contribuables qui n'ont pas satisfait à l'obligation ci-dessus édictée, ainsi que ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas la limite fixée au précédent alinéa, doivent, s'ils en sont requis par le Contrôleur, produire la même déclaration dans un délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis qui leur est adressé.

Passé ce délai, le chiffre d'affaires est évalué d'office et l'impôt majoré de moitié.

A l'appui de la déclaration de leur chiffre d'affaires, les contribuables sont tenus de fournir lorsqu'ils y sont invités, toutes les justifications nécessaires.

Des textes qui précèdent, il résulte que l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux peut être établi de deux manières : il peut reposer soit sur le bénéfice réel, soit sur un bénéfice forfaitaire, déterminé en appliquant un coefficient au chiffre d'affaires.

Sont nécessairement taxées sur leur bénéfice net les sociétés « dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement ».

En réalité, il n'y a aucun texte législatif ou réglementaire qui prescrive la communication des *bilans* à l'administration de l'Enregistrement.

Le législateur a voulu faire allusion aux sociétés qui sont soumises à la double obligation suivante :

1^o Déposer au bureau de l'Enregistrement de leur siège social les comptes rendus ou les délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées d'actionnaires en vue de la perception de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières (loi du 29 juin 1872 art. 2).

2^o Présenter leur comptabilité aux agents de l'Enregistrement chargés de vérifier si les lois sur l'Enregistrement et le timbre ont été observées (Lois du 23 août 1871 art 22 et 21 juin 1875, art. 7.)

Il s'agit donc en l'espèce des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions.

Doivent également être imposés d'après leur bénéfice réel, les contribuables passibles de l'impôt de la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre pendant toute la durée d'application de cette taxe, c'est-à-dire jusqu'au 30 juin 1920.

Ainsi, actuellement, sont seules obligatoirement imposées d'après leur bénéfice net : les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions. Tous les autres contribuables ont le choix entre la taxation d'après le bénéfice réel et la taxation forfaitaire d'après le chiffre d'affaires.

Si le contribuable opte pour le premier système, il doit faire parvenir avant le 1^{er} avril au contrôleur des contributions directes un résumé de son compte de profits et pertes.

S'il préfère le second système, il se contentera de déclarer son chiffre d'affaires s'il est supérieur à 50.000 fr. et s'il est inférieur à 50.000 francs, il n'aura rien à déclarer.

Voyons comment on procède à l'étranger.

En Allemagne l'Einkommensteuer frappe le bénéfice réel. On retranche du produit brut les dépenses d'entretien, les impôts, les amortissements, les primes d'assurances, les intérêts des sommes empruntées à des tiers et engagées dans l'entreprise, etc..

La déclaration est obligatoire.

Les procédés de contrôle sont très rigoureux. Les pouvoirs de la Commission chargée de l'assurer (*Veranlagungskommission*) sont considérables : non seulement elle a le droit de faire comparaître le contribuable et

d'exiger la production de sa comptabilité; mais elle peut prendre toutes sortes de renseignements qu'ils proviennent d'administrations publiques ou de sources privées; elle peut également interroger des tiers. En fait, sa façon de procéder qui est souvent tracassière et vexatoire procède plutôt de la taxation administrative que du contrôle proprement dit.

En Angleterre, les bénéfices industriels et commerciaux sont rangés dans la cédule D. Cette cédule comprend aussi les bénéfices des professions libérales et tous les revenus qui n'ont pas trouvé place dans une autre cédule.

La déclaration est obligatoire. Le système du stoppage à la source n'étant ici plus possible, c'est l'intéressé qui doit faire la déclaration. Cette déclaration indique le bénéfice réalisé pendant les trois dernières années.

Le bénéfice imposé est le bénéfice net qui s'obtient en faisant subir au produit brut certaines déductions : frais d'entretien, amortissements, impôts, assurances, intérêts versés à des tiers, etc...

Une mesure spéciale a été prise en faveur des assujettis à cette cédule, en vue de sauvegarder le secret de leurs affaires.

Leurs déclarations ne sont pas reçues par les *assessors* ordinaires à qui sont adressées les déclarations des autres contribuables, mais par des experts spéciaux les commissaires adjoints (*additionnal commissioners*).

Mieux encore, si les contribuables de cédule D n'ont guère confiance en leurs assessors spéciaux, s'ils craignent, malgré tout, les indiscretions, ils ont la faculté

de s'adresser à un agent de l'Etat le *commissaire spécial*.

En Italie, les bénéfices industriels et commerciaux sont groupés dans la cédula B qui comprend d'une manière générale les revenus qui sont le produit mixte du capital et du travail.

Le revenu envisagé est le revenu net. On l'obtient en retranchant du produit brut les primes d'assurance, les frais d'entretien, les impôts, les intérêts des capitaux empruntés à des tiers, l'amortissement du matériel, etc...

Le contribuable doit faire une première déclaration qui servira de base à la taxation administrative; puis ces revenus font l'objet de révisions qui ont lieu tous les 4 ans.

Ainsi, en Angleterre et en Italie, le bénéfice imposable est le revenu moyen de plusieurs années; cette évaluation cadre moins avec la réalité que celle qui est adoptée en Allemagne. Mais le point commun de ces trois législations c'est que les bénéfices sont toujours évalués par la méthode de la constatation directe: aucune ne fait place au forfait.

Comment expliquer chez nous l'existence du double système? L'explication résulte des conditions dans lesquelles le parlement a voté le titre premier de la loi du 31 juillet 1917.

En 1907, M. Caillaux, ministre des Finances, déposait à la Chambre des députés un projet de loi sur l'impôt sur les revenus. Dans ce projet, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était établi sur la productivité des entreprises.

Qu'est-ce que la productivité?

« C'est le revenu qu'une entreprise peut produire
« dans des circonstances normales, avec une exploitation
« normale, déduction faite des frais d'exploitation c'est
« à dire le revenu net moyen¹ ».

« Cette productivité était déterminée par les signes extérieurs, les conditions matérielles d'exercice de la profession, et les renseignements recueillis auprès des administrations publiques » (art. 34 du projet de loi).

Ce projet qui avait été adopté par la Commission de la Chambre, fut rejeté par la Chambre elle-même qui s'inspirant des régimes allemand, anglais et italien, vota la déclaration du bénéfice réel obligatoire.

Le Sénat qui était plutôt partisan d'une réforme de l'ancienne patente, réforme qui avait fait l'objet d'une proposition de M. Tournon, sénateur, refusa de suivre la Chambre sur le terrain de la déclaration obligatoire.

Il fallait donc trouver une transaction sur laquelle puissent s'entendre les deux Chambres. Cette transaction ce fut la taxation sur le chiffre d'affaires. Elle fut proposée par M. Perchot, rapporteur de la Commission sénatoriale de législation.

« L'alternative offerte aux contribuables qui ne veulent pas faire connaître leur bénéfice réel est un forfait². »

La Chambre adopta ce système afin d'amener le Sénat à voter la loi. Son rapporteur M. Dumesnil fit d'ailleurs des déclarations très nettes sur ce point :

«Votre commission fait très nettement ses réserves

1. Rapport de M. Dumesnil fait au nom de la Commission de législation fiscale de la Chambre des députés, p. 471.

2. Rapport de M. Perchot, p. 488.

« et elle considère que dans un avenir prochain il sera
« préférable de substituer le système de la déclaration
« au système forfaitaire pour l'évaluation des bénéfices
commerciaux et industriels.

« C'est par esprit de transaction pour assurer le vote
« de la loi, et confiant que le Sénat manifestera la même
« conciliation en adoptant en revanche le projet tel que
« la Chambre le lui enverra que nous nous sommes prononcés.

« Il ne s'agit en effet que d'une transaction qui ne sera
qu'une transition ¹ ».

Ainsi donc si nous envisageons le point de vue si important de l'évolution, nous voyons que la loi doit se transformer pour faire de la taxation basée sur le bénéfice réel, le principe même de l'imposition et amener par conséquent sinon la suppression du forfait du moins sa réduction à un rôle secondaire. Et nous verrons un peu plus loin que cette évolution a déjà commencé, qu'elle résulte de dispositions législatives nouvelles et qu'on a même proposé des textes nouveaux pour achever cette transformation.

Théoriquement, il est évident que l'imposition des professions commerciales doit être basée sur le bénéfice réel et non d'après un forfait reposant sur le chiffre d'affaires; car c'est une des directives principales du nouveau régime fiscal de prendre pour base le bénéfice réel et non des probabilités.

Mais, fidèle au but que nous nous sommes tracé,

1. Rapport de M. Dumesnil, p. 470.

sans insister sur cet aperçu théorique, nous allons étudier ces deux modalités relativement à leur application et c'est de cette étude pratique que nous essaierons de dégager des conclusions.

Examinons, en premier lieu, la taxation reposant sur le bénéfice réel.

Nous avons vu que son emploi était obligatoire pour les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les contribuables déjà imposés à la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre. En voici la raisonpuis : qu'on connaît déjà en vertu de la législation existante, le bénéfice réel de ces sociétés et de ces contribuables, il serait illogique de les autoriser à choisir un mode de taxation qui ferait ressortir un bénéfice forfaitaire différend du bénéfice réel.

Remarquons que la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre a cessé de s'appliquer aux bénéfices réalisés à partir du 1^{er} juillet 1920.

Donc actuellement la taxation d'après le bénéfice réel n'est obligatoire que pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions. Tous les autres contribuables ont le choix entre les deux procédés prévus par la loi.

Ceux qui désirent être taxés d'après leur bénéfice réel doivent faire parvenir au contrôleur des contributions directes avant le 1^{er} avril, un résumé de leur compte de profits et pertes.

Par conséquent ce mode de taxation n'est possible qu'à condition de s'appuyer sur une comptabilité régu-

lière. Sans comptabilité, aucune possibilité de déterminer avec certitude le bénéfice réel ; et c'est le forfait qui s'impose.

Aucune forme particulière n'est prévue pour la production de ce résumé du compte de profits et pertes.

Toutefois ce serait un erreur de croire que quelques vagues indications, que la production sommaire du solde de deux ou trois comptes de résultats suffiraient.

Ce résumé auquel la loi fait allusion doit comporter les éléments essentiels de la détermination du bénéfice net : produit brut, frais généraux, amortissements.

D'ailleurs, point essentiel, les intéressés s'engagent en même temps à fournir toutes les justifications qui leur seront demandées.

En pratique, l'Administration demande au contribuable un véritable compte d'exploitation donnant une idée complète de la marche de l'entreprise. Elle leur fournit même à titre d'indication un modèle.

Une première partie dégage le produit brut des quatre éléments principaux : les ventes, les achats, et les deux stocks d'entrée et de sortie :

Une deuxième partie donne le détail des frais généraux par catégories de dépenses : loyer, assurances, impôts commerciaux, salaires, etc...

Une troisième partie est relative à la justification des réserves, des provisions et des amortissements.

Le contrôleur a alors une idée exacte de l'exercice, sans avoir de questions à poser, de correspondance à échanger, et le travail de la vérification de la comptabilité est préparé.

Que reproche-t-on au mode d'imposition, établi d'après le bénéfice réel?

1^o De violer le secret des affaires;

2^o D'être une cause de pertes de temps et de discussions désagréables;

3^o D'être impuissant à déterminer le bénéfice réel.

Reprenons une à une ces objections.

1^o *Divulgateion du secret des affaires.* — Le monde des affaires a toujours été hostile à la déclaration du revenu réel et à la production de la comptabilité qui en est la conséquence inévitable. Aussi, dès la discussion du projet de loi, il multipliait les manifestations contre cette modalité de l'impôt.

Actuellement encore, ces manifestations reviennent par à-coups. Mais la majorité semble commencer à se résigner; elle a d'ailleurs un sujet de préoccupation beaucoup plus grave : obtenir du parlement une répartition plus équitable des charges fiscales. Ce point sera examiné au chapitre suivant.

Le commerçant ne veut pas faire connaître ses affaires parce qu'il prétend que ses concurrents en pourraient prendre avantage sur lui. Mais il ne s'agit pas de rendre publique la marche intérieure d'une entreprise. Seul le contrôleur des contributions directes prendra connaissance de la comptabilité; le contrôleur est un fonctionnaire assermenté, astreint au secret professionnel; il n'y a pas d'indiscrétion à redouter de sa part. En cas de contestation avec des tiers, le commerçant peut être amené à produire ses livres devant les tribunaux, pourquoi se montrerait-il plus méfiant envers l'administration ?

Un honnête commerçant qui n'a rien à se reprocher, qui ne cherche pas à payer moins d'impôts que sa part n'a aucune hésitation à communiquer sa comptabilité à un fonctionnaire qui gardera scrupuleusement le secret de ses affaires.

2° *Perle de temps et discussions désagréables.* — On prétend que les renseignements demandés par l'administration demandent beaucoup de temps pour être fournis; qu'un fonctionnaire, peu au courant de la comptabilité s'éternisera dans la vérification; que dans certains cas très embrouillés, il lui faudrait toute la science d'un expert-comptable; et surtout, qu'il existe un trop grand abîme entre l'esprit des affaires et l'esprit administratif pour que commerçants et fonctionnaires puissent s'entendre : de là des discussions continuelles au sujet de l'importance des amortissements pratiqués, des réserves faites, des dépréciations de marchandises, etc..

Ces allégations ne sont pas fondées. Une seule déclaration, une seule vérification annuelles n'ont rien d'excessif. Il ne faut pas faire de la comptabilité une science inaccessible : c'est au fond une question de bon sens. Les cas très ardues et très complexes ne se présentent pas si fréquemment; si compliqués soient-ils, rien ne s'oppose à ce qu'ils soient présentés clairement, la difficulté ne résidant que dans la décision à prendre. Il ne faut pas oublier d'ailleurs que dès l'ancien régime, l'expertise était prévue comme moyen d'instruction. Enfin des rapports quotidiens avec le monde des affaires donnent fatalement et rapidement, même à un fonctionnaire, une idée exacte de sa mentalité et de ses habitudes.

Un peu de bonne volonté de la part du commerçant, un peu de tact de la part du Contrôleur et il s'établira entre eux des rapports parfaits.

3^o *Impossibilité de connaître le bénéfice réel.* — Ce dernier argument est de beaucoup le plus sérieux et vaut la peine qu'on s'y arrête plus longuement. Si l'on ne s'attache pas à rechercher des résultats absolument mathématiquement exacts : mais si l'on se borne à vouloir connaître en pratique le résultat d'un exercice commercial, la chose n'a rien d'impossible : c'est le but même de la comptabilité : Il n'en reste pas moins vrai qu'il peut être parfois assez difficile de dégager le bénéfice net d'une comptabilité régulièrement tenue.

Les difficultés proviennent de la question des stocks, des intérêts du capital engagé et des prélèvements patronaux, des amortissements, des provisions et des réserves.

La question des stocks est sans contredit le point le plus ardu du problème.

Comment détermine-t-on le produit brut d'un commerce ou d'une industrie ?

Pour le commerce, on déduira du total des ventes, le coût des marchandises, c'est-à-dire leur prix d'achat, majoré des frais de commission, de transport, d'assurances etc.

Pour l'industrie, on déduira du total des recettes le coût des matières premières et des produits consommés ainsi que les frais de main d'œuvre et de fabrication.

Mais ce n'est pas tout : les marchandises achetées ou fabriquées pendant un exercice ne sont pas vendues en totalité pendant ce même exercice.

Par conséquent pour trouver le produit brut d'un exercice, il faut ajouter aux ventes le montant des marchandises restant en magasin à la fin de l'année (stock de fin d'exercice) et retrancher en même temps que le coût des marchandises achetées, la valeur des marchandises existant en magasin au début de l'exercice (stock de début d'exercice).

L'inventaire donnera bien les quantités exactes des stocks ; mais comment évaluera-t-on ces stocks ?

C'est là la question la plus discutée de la science comptable et la jurisprudence des tribunaux de commerce n'a indiqué aucune solution à cet égard.

Aussi trois méthodes peuvent être employées :

- 1^o Evaluation au prix de revient ;
- 2^o Evaluation au cours du jour de l'inventaire ;
- 3^o En cas de hausse, évaluation au prix de revient ;
en cas de baisse, évaluation au cours du jour.

Nous n'insisterons pas davantage sur cette question qui ressort d'ailleurs de la comptabilité ; mais il était nécessaire de montrer la grosse difficulté qu'elle soulevait.

On a d'ailleurs répondu que cette question des stocks n'avait pas d'importance, car le stock de sortie d'un exercice étant le même que le stock d'entrée de l'exercice suivant, il y a nécessairement compensation d'un exercice à l'autre.

Je suppose en effet qu'un commerçant diminue d'une façon abusive son stock de fin d'exercice : il aura d'autant diminué son crédit et par suite son bénéfice. Mais à l'exercice suivant, ce stock de sortie devient stock d'entrée, aussi le débit de cet exercice sera diminué et

par suite le bénéfice augmenté exactement de la même quantité.

Il y a cependant deux inconvénients à laisser procéder ainsi :

Du point de vue théorique, on n'a pas une représentation exacte de la réalité; ce qui est contraire au principe directeur de la fiscalité nouvelle.

D'autre part, ce système conduit pratiquement à reporter une partie des bénéfices d'un exercice sur le suivant.

Et ceci à son importance :

Supposons qu'un commerçant ait réalisé de très forts bénéfices pendant un exercice et qu'il craigne un déficit pour l'année suivante.

Il y a tout intérêt à faire passer par le jeu des écritures que nous avons indiqué plus haut, une partie de ce bénéfice sur l'exercice qui va suivre. En effet, si ses prévisions se réalisent, la première année il paiera un impôt commercial proportionnel au bénéfice; mais il ne faut pas oublier que l'impôt général qui fera état de ce bénéfice est progressif.

La seconde année, il ne paiera rien et sa situation sera la même, quelle que soit l'importance du déficit.

Il est donc avantageux pour lui de diminuer son bénéfice de la première année d'une aussi forte somme que possible qui sera imposée en moins et qui viendra atténuer d'une manière fictive, mais sans aucun inconvénient pour lui, le déficit de l'année suivante.

Cette manœuvre n'aurait plus sa raison d'être si le parlement adoptait la proposition de loi qui a été présentée par M. Le Mire,

Actuellement, l'impôt est calculé sur le bénéfice net de l'exercice et sans tenir compte du déficit des exercices antérieurs.

Cette conception peut se défendre par l'argument suivant : l'impôt est un prélèvement que l'Etat fait sur les bénéfices des contribuables pour subvenir à ses besoins ; ce n'est pas un partage.

L'Etat n'est pas un associé et puisqu'il n'est pas appelé au véritable partage des bénéfices, il n'a pas à supporter une partie des pertes. Néanmoins ce raisonnement semble trop rigoureux.

La proposition de M. Le Mire a pour objet d'établir une compensation entre les exercices bénéficiaires et les exercices déficitaires.

L'impôt serait calculé sur la moyenne des cinq années antérieures.

Tous les autres principes de l'impôt cédulaire sur les bénéfices seraient respectés.

Les revenus considérés dont on prendrait la moyenne seraient les bénéfices réels. Une fois choisi ce mode de taxation, on en subirait les conséquences quelles qu'elles soient.

Ne pourraient se réclamer de cette disposition que les maisons justifiant d'une comptabilité régulière.

On aurait là un nouveau mode de *forfait*.

Nous voyons trois avantages à son adoption :

1^o Une satisfaction d'ordre logique et un adoucissement des rigueurs de la loi ;

2^o Une disposition qui en raison de ses avantages certains amènerait les commerçants à réclamer d'eux-

mêmes la taxation d'après le bénéfice réel, contre lequel ils sont plutôt prévenus.

3° Les discussions sur les valeurs des stocks seraient supprimées :

4° Le travail de vérification de l'administration serait allégé, car il n'aurait lieu que tous les cinq ans.

Par contre, ce serait une cause appréciable de diminution dans le rendement de l'impôt ; cette considération amènera peut-être le gouvernement à s'opposer à l'adoption de cette proposition.

Une autre difficulté dans l'évaluation du bénéfice net provient de la question des prélèvements du commerçant et des intérêts du capital qu'il a engagé dans l'entreprise.

Mais ces difficultés n'ont aucune répercussion sur l'assiette de l'impôt, car le fisc n'a pas à discuter sur l'exagération des prélèvements patronaux ou des intérêts du capital engagé ; il n'en tient aucun compte et les réintègre dans le bénéfice imposable. Car il s'agit ici de bénéfices qui sont d'un caractère mixte et qui proviennent à la fois de l'activité de l'exploitant, des capitaux qu'il a engagés et des résultats de ses opérations.

Les amortissements peuvent donner lieu à discussion, car s'ils sont exagérés, ils diminuent d'autant les bénéfices.

La règle est la suivante : un élément de l'actif doit être amorti suivant un plan fixé d'avance ; l'amortissement sera évalué *forfaitairement* à une somme qui sera le quotient de la valeur de cet élément avant l'amortissement par la durée de cet élément.

Exemple : Si une machine vaut 20.000 francs et qu'on estime être dans l'obligation de la remplacer au bout de 10 ans, on l'amortira chaque année pendant 10 ans, pour la somme de 2.000 francs.

D'ailleurs un commerçant n'a pas intérêt à exagérer ses amortissements. Comme il ne peut au total amortir plus que la valeur elle-même des éléments considérés, il arriverait rapidement à n'avoir plus rien à amortir pour ces éléments ; ce serait là non seulement une cause d'inexactitude, mais de déséquilibre dans la présentation successive de ses bilans.

La question des réserves n'est pas non plus une cause de difficultés pour l'assiette ; car en principe elles sont à réintégrer dans les bénéfices.

Une réserve est un prélèvement opéré sur le bénéfice en prévision d'une perte future et seulement éventuelle.

Remarquons que, à la différence de la loi du 1^{er} juillet 1916 sur les bénéfices de guerre, la loi du 31 juillet 1917 n'a pas prononcé d'exemption même en faveur de la réserve légale, malgré son caractère obligatoire.

Il en va autrement pour les provisions qui, elles, sont admises. Une provision est un prélèvement sur les bénéfices, opéré en prévision d'une perte que rien n'autorise à considérer comme certaine et par suite comme susceptible de motiver un amortissement, mais que les événements en cours font paraître probable.

Là, encore, il n'y a pas matière à complications. Puisqu'il s'agit d'une perte probable dont l'objet est nettement déterminé, on peut évaluer le montant de cette perte, sans qu'il y ait possibilité d'exagération. C'est

ainsi que s'il s'agit de créances litigieuses, le montant en est connu et la provision ne pourra dépasser ce montant.

D'autre part, l'exploitant n'a pas intérêt à faire de provision si la perte n'est pas probable, parce que si elle ne se produit pas, il devra réintégrer le montant de la provision dans les bénéfices d'un exercice ultérieur.

On voit qu'il est inexact de prétendre que le bénéfice réel d'une entreprise industrielle ou commerciale est impossible à connaître; il est même exagéré de dire que cette recherche soit très difficile.

Examinons à son tour le second mode de taxation : le *forfait*.

Le bénéfice imposable est déterminé en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient : ce coefficient est pris dans un tableau qui est établi par une commission qui siège au ministère des Finances. La Commission est présidée par un conseiller d'Etat; un cinquième de ses membres est nommé sur la présentation des présidents des Chambres de Commerce; un autre cinquième sur la présentation des organisations syndicales des divers commerces et industries.

Le tableau est précédé d'un rapport indiquant dans quelles conditions et dans quel esprit il a été établi; puis suivent quelques définitions entre autres celles du chiffre d'affaires;

« En général... le chiffre d'affaires s'entend du montant total des ventes effectivement et définitivement « réalisées ».

La loi avait prévu dans son article 7 qu'il pouvait être

établi « pour chaque nature de profession, plusieurs « catégories, suivant l'importance du chiffre d'affaires « et tous autres éléments susceptibles d'influer sur la « production. »

Pour chaque catégorie ainsi fixée, elle prévoyait soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum. Dans ce dernier cas, il appartenait au Contrôleur de choisir entre ces limites, le coefficient applicable, suivant les éléments d'appréciation à sa disposition.

La question du coefficient unique ou du double coefficient suscita de vives discussions au Parlement. Les uns tenaient pour le coefficient unique; c'était l'opinion dominante au Sénat.

D'autres et notamment parmi eux M. Caillaux demandaient que, pour chaque profession, il y ait un coefficient maximum et un coefficient minimum, séparés par une marge considérable; le contrôleur jouissant ainsi d'un grand pouvoir d'appréciation; cette opinion ralliait la majorité de la Chambre.

La question avait une très grosse importance; car avec le coefficient unique c'était la taxation forfaitaire dans toute l'acception du terme. Le contrôleur se borne à appliquer le coefficient qui ne peut être ni modifié par lui, ni contesté par le contribuable; sauf pour l'un et l'autre à charge de faire la preuve de leurs allégations. Car, il ne faut pas oublier que l'article 10 permet tant à l'administration qu'au contribuable de récuser, à titre exceptionnel, les coefficients qui figurent au tableau.

Mais en principe, avec le coefficient unique, ce serait le

forfait par excellence, fixé par la loi elle-même; ce que l'on a appelé le *forfait légal*.

Dans l'autre cas, lorsque le coefficient est très variable, il devient l'objet d'une discussion entre le contribuable et l'administration c'est ce que l'on a appelé le *forfait administratif*.

Si l'écart qui sépare les coefficients est assez large, le Contrôleur a une grande latitude, et il y a plutôt taxation administrative. Une conséquence très importante, c'est que le contrôleur, par l'emploi d'un coefficient assez élevé peut amener le contribuable qui se prétend surtaxé à produire ses livres, c'est-à-dire à demander à être taxé d'après son bénéfice réel

Cette discussion se termina par un compromis et l'article 7 qui en résulta admit simultanément les deux dispositifs : coefficient unique ou coefficient maximum et coefficient minimum. C'était à la Commission qu'était laissé le soin de recourir suivant les professions ou catégories de profession, à l'un ou l'autre procédé. Bien mieux; dans l'esprit du Sénat, il était entendu que le coefficient unique devrait être la règle et le coefficient double l'exception.

La Commission ne respecta nullement ces intentions : elle rejeta d'une manière absolue le coefficient unique, employant dans tous les cas, sans exception, le coefficient double dont le minimum et le maximum toujours largement espacés présentent même dans certains cas, un très grand écart

Voici en effet quelques exemples tirés du premier tableau paru en 1918 :

Alcool de fruits (fabricant d')	10 à 30
Meunier à façon	15 - 50
Produits pharmaceutiques (fabricant de)	15 - 40
Pharmacien	15 - 35
Electrochimie (Exploitant un établissement d') ...	—
Carbures et ferro-alliages (fabricant de)	5 - 25
Cabinet de lecture, bibliothèque (Tenant)	20 - 40
Essayeur de soie	35 - 60
Courtier en marchandises	40 - 80
Banquier	50 - 70
Agent et courtier d'assurances terrestres et maritimes	40 - 60
Agence de voyage	30 - 60
Agence de ventes et de locations immobilières	40 - 80
Exploitant de casino	5 - 25
Ecritures, sténographie, dactylographie (Entrepreneur de)	5 - 25
Artisan	10 - 30
Artisan-façonnier	15 - 50

Voici les raisons alléguées en faveur de cette détermination, par la Commission, dans son rapport¹ :

Coefficient minimum et maximum — « Usant de la
« faculté que la loi lui laissait de prévoir, pour chaque
« catégorie de profession, soit un coefficient unique
« soit un coefficient maximum et un coefficient minimum, la Commission a jugé préférable, au moins pour
« cette première expérience du nouveau système fiscal,
« de prévoir dans tous les cas, deux coefficients en raison
« de la grande diversité que peuvent présenter pour une
« même profession les bénéfices obtenus suivant les
« années et suivant les établissements ».

« Pour mesurer l'écart de ces deux coefficients, la Commission s'est inspirée de cette idée que le minimum et que le maximum devaient représenter les limites du rendement normal moyen de chaque profession. »

.....

1. Rapport inséré au *Journal officiel* du 18 mars 1918, p. 2463.

« La Commission a pensé que, si les coefficients de-
 « vaient être établis de cette manière qu'ils puissent
 « permettre d'apprécier au minimum la part de bénéfi-
 « ces représentée par la rémunération du capital et du
 « travail de l'exploitant, il était nécessaire de conserver
 « entre le minimum et le maximum un écart assez large
 « pour que la moyenne comprise entre ces deux chiffres
 « pût s'appliquer à la généralité des professions de chaque
 « spécialité en fonctionnement normal ».

.

« Ainsi dans l'application des coefficients, l'écart con-
 « servé entre le minimum et le maximum doit permettre
 « au contrôleur de tenir compte, sous la réserve de cas
 « exceptionnels, de toutes les circonstances susceptibles
 « d'influer sur la productivité des différentes entreprises ».

Voyons maintenant comment on met en œuvre ces coef-
 ficients.

Le Contrôleur peut dépasser le maximum, et le con-
 tribuable peut demander à être taxé d'après un coeffi-
 cient inférieur au minimum; mais dans ces cas extrêmes,
 il leur appartient de faire la preuve.

Lorsque le coefficient choisi est compris entre le ma-
 ximum et le minimum, s'il y a contestation, l'adminis-
 tration et le contribuable font valoir chacun leurs argu-
 ments et le Conseil de Préfecture apprécie.

Mais avant qu'une réclamation se produise, avant mê-
 me d'arrêter les bases de l'imposition, le Contrôleur doit
 communiquer ces bases à l'intéressé et l'inviter à pro-
 duire ses observations dans le délai de vingt jours.

Que vaut ce système?

Voici ce que l'on a dit en sa faveur.

Le chiffre d'affaires n'est pas un signe extérieur, c'est quelque chose de mieux, c'est le critérium de la marche de l'entreprise.

Le commerçant n'a pas de répugnance à déclarer son chiffre d'affaires, parce que cet élément peut être connu sans danger, puisqu'il ne dévoile rien du mécanisme intérieur de la marche de l'entreprise.

Enfin plus d'inquisition fiscale, plus de discussions au sujet des stocks, des amortissements, des prélèvements, des intérêts du capital, des provisions, des réserves; mais facilité et clarté d'application et économie précieuse de temps pour le Contribuable et surtout pour l'Administration.

Voilà en raccourci, un tableau des plus séduisants. Mais examinons ce mode d'assiette dans son fonctionnement; examinons-le d'une manière pratique, à la lumière des faits : quelle déception !

Et d'abord, il n'existe pas de rapport certain entre le chiffre d'affaires d'une entreprise et son bénéfice.

Une industrie peut réaliser un gros chiffre d'affaires et avoir un bénéfice minime relativement à ce chiffre d'affaires : la plupart des recettes étant absorbées par les frais d'installation, d'entretien, d'amortissement et de fabrication.

Au contraire un commerce d'articles de luxe peut réaliser un chiffre d'affaires bien moins important, mais rapporter des bénéfices énormes.

Pour certaines professions : agents d'affaires, courtiers, commissionnaires, les frais généraux sont relativement peu élevés.

A cela, on répondra sans doute que la Commission a tenu largement compte de ces considérations, en déterminant, les coefficients. Et c'est exact; si l'on parcourt le tableau, on voit que les industries ont en général les coefficients les moins élevés; que ces coefficients vont en augmentant pour le commerce de détail, puis progressent à mesure qu'il s'agit d'articles de luxe ou d'entreprises à gros rendement, et finissent par atteindre des taux très élevés, pour les professions où les frais généraux sont relativement moins importants.

Voyons les choses de plus près.

Dans un même quartier d'une même ville considérons deux commerces de même nature, et d'importance à peu près égale. Deux maisons de confections, par exemple.

Leurs résultats seront différents, car il faut tenir compte des qualités personnelles de l'exploitant, et des circonstances qui le favorisent ou le desservent.

Le premier commerçant pourra être plus actif, plus intelligent; il aura un sens plus averti des besoins et des goûts de la clientèle. Malgré cela toutes ses qualités seront handicapées parce qu'il se sera embarrassé de stocks à un moment où l'on craignait de manquer de matière première; puis ces stocks achetés au prix fort ont subi une forte dépréciation. C'est d'ailleurs ce qui s'est passé en grand, lors de la crise de 1920. Le concurrent, moins prévoyant se sera approvisionné moins fortement; s'il a, de plus, la chance d'acquérir à bas prix les stocks d'une maison de draps qui liquide à perte, son bénéfice sera forcément bien plus grand que celui de son voisin, et cela avec un chiffre d'affaires à peu près semblable.

Cet exemple, théorique il est vrai, n'est pas une petite histoire imaginée pour les besoins de la cause. Une foule de cas concrets sont venus l'illustrer. Un grand nombre d'entreprises ont été soumises à la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre, on a pu ainsi connaître leur bénéfice réel. Or très fréquemment, si avant de prendre connaissance de ce bénéfice réel, on essaie de le déterminer par l'application des coefficients au chiffre d'affaires, on obtient des résultats déconcertants.

Voilà contre quoi sera impuissant, si parfait soit-il, un tableau des coefficients.

Actuellement, le forfait n'a même plus le mérite d'éviter aux commerçants la production de leurs livres. Depuis la loi du 31 juillet 1920, art. 2, tous les commerçants qui réalisent plus de 50.000 francs d'affaires doivent, lorsqu'ils en sont requis par l'Administration, produire toute leur comptabilité, et non plus, comme autrefois, seulement les livres et les pièces ayant trait au seul chiffre d'affaires.

Or, c'est surtout à cause de la répugnance que les commerçants avaient à produire leurs livres que le forfait a été créé, et, ainsi, disparaît sa principale raison d'être.

Quant à l'économie de temps, elle est souvent illusoire. Bien des commerçants — enclins à cela par leurs habitudes professionnelles — comprennent le forfait comme un marchandage. Ils demandent un très petit coefficient, n'hésitant même pas à descendre au-dessous du minimum, dans l'espérance des'en tirer à meilleur compte.

Comme arguments, ils se gardent bien de donner les

seuls qui soient acceptables : des chiffres ; car ils ne tiennent pas à payer ce qu'ils doivent, mais veulent obtenir un rabais. Ils se répandent alors en vagues propos, en lieux-communs, pensant étourdir, par un flot de paroles, le Contrôleur.

Celui-ci se trouve ainsi placé dans l'alternative d'une taxation trop lourde pour le contribuable ou d'une perte importante pour le Trésor. Pour peu en effet que le chiffre d'affaires soit important, — ce qui est assez fréquent, surtout à une époque d'inflation, — il suffit d'augmenter ou de diminuer d'un seul point le coefficient pour que la répercussion sur la cote soit sensible.

Aussi la seule conduite à tenir pour le Contrôleur, la seule qui puisse satisfaire sa conscience est d'arriver à imposer le contribuable sur son bénéfice *réel*.

C'est seulement à cette condition que l'impôt sera juste. Chacun payant ce qu'il doit, ni plus, ni moins ; personne ne sera favorisé ou lésé et la notion, si grave d'impôt ne sera pas abaissée à un vil marchandage. L'impôt n'est pas une aumône que l'Etat mendie au contribuable.

« L'impôt est le prélèvement que la souveraineté
« exige de l'individu en vertu du principe de la solida-
« rité nationale, pour subvenir aux dépenses d'intérêt
« général et aux charges résultant des dettes de l'Etat ¹ ».

Est-ce à dire qu'il faille supprimer le forfait établi d'après le chiffre d'affaires ? Non ; la taxation basée sur le chiffre d'affaires a une grande utilité et doit continuer à jouer un rôle.

1. Allix, *op. cit.*, p. 365.

Et d'abord, sans elle, le vote de la réforme fiscale était compromis.

C'était peut-être le monstre de la patente perfectionnée. C'était encore un tâtonnement, un trébuchement de plus, avec toutes ses graves conséquences. Le forfait c'est la rançon de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le forfait a été aussi une transition. Il ne fallait pas, en sautant brusquement de l'imposition d'après les signes extérieurs à la taxation d'après le bénéfice réel, déconcerter trop violemment le public il fallait l'accoutumer insensiblement à la réforme.

Il fallait l'habituer d'abord à une comptabilité restreinte; puis l'emmener à entrer spontanément en relations avec le Contrôleur, et lui laisser le temps de reconnaître qu'un bureau spécial d'impôts directs n'était pas « le guichet des chats-fourrés. »

Actuellement, le forfait sera tout indiqué pour les petits commerçants.

En général, ils ne tiennent pas de comptabilité; puis en raison de la simplicité de leurs affaires, les coefficients peuvent donner une approximation suffisante; le chiffre d'affaires étant peu élevé, un écart de quelques points dans le choix du coefficient n'aura pas une répercussion trop sensible sur le montant de l'impôt et ni le contribuable ni l'Etat n'en pâtiront; enfin il en résultera une économie de temps précieuse pour l'Administration.

Mais comment faire le départ entre le gros et moyen commerce d'un côté et le petit commerce de l'autre.

La solution est tout indiquée par un projet de loi déposée par M. Auriol.

. D'après ce projet, la déclaration du bénéfice réel serait obligatoire pour toute entreprise réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 200.000 francs.

Remarquons simplement qu'en ce qui concerne le chiffre lui-même, il serait préférable d'adopter le chiffre de 120.000 francs, puisque c'est à ce chiffre que s'est arrêté la loi du 31 décembre 1921, art. 28, instituant le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les marchands et les fabricants. On pourrait inversement tout aussi bien relever ce dernier chiffre à 200.000 francs. L'important est de mettre les deux chiffres en harmonie afin de simplifier une matière qui est déjà suffisamment complexe.

En plus de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, la loi du 31 juillet 1917 a créé une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires des grands magasins vendant en détail.

Loi du 31 juillet 1917 (art. 14). Indépendamment de l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, tel qu'il est organisé par les articles précédents, il est établi une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises ayant pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises, lorsque ce chiffre d'affaires dépasse 1 million de francs, déduction faite du montant des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat,

Le taux de l'impôt est fixé conformément au tarif suivant :

1 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 1 million de francs et 2 millions de francs.

2 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 2.000.001 francs et 10 millions de francs.

3 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise en 10.000.001 francs et 100 millions de francs.

4 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise en 100.000.001 et 200 millions de francs.

5 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires au-dessus de 200 millions de francs.

Les contribuables visés par le présent article sont tenus de faire annuellement, dans les trois premiers mois de chaque année, la déclaration du chiffre total de leurs affaires pendant l'année précédente et de présenter à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires pour en établir l'exactitude.

Est applicable, en cas d'omission de déclaration et de déclaration inexacte, la sanction édictée par l'article 9 deuxième alinéa de la présente loi ¹.

Pour les maisons à succursales multiples rentrant dans la catégorie des entreprises visées par le présent article, le chiffre d'affaires sur lequel s'établira la taxe spéciale sera le chiffre global des affaires réalisées par toutes les succursales installées, soit dans la ville du siège principal, soit dans des villes différentes.

On est quelque peu étonné de trouver une taxe de cette nature, qui ne se préoccupe absolument que du chiffre d'affaires, dans une loi où l'impôt est assis en principe sur le revenu.

1. L'impôt est majoré de moitié.

C'est que cette taxe est la conséquence de l'une de ces quelques préoccupations absolument étrangères à l'impôt qui se sont glissées dans notre fiscalité et qui n'ont pas pour véritable but la productivité. Au lieu de se préoccuper de ne faire de l'impôt qu'un instrument fiscal, on le détourne de sa voie ; on prétend le mettre au service, tantôt de la morale, tantôt de la justice sociale ou bien encore on prétend corriger des inégalités économiques.

Voulant soutenir le petit commerce contre le gros, le législateur n'a rien trouvé de mieux que de faire payer beaucoup plus d'impôts à ce dernier : de là, les dispositions spéciales de la patente visant les grands magasins et les magasins à succursales multiples.

Lorsque la patente fut supprimée comme impôt d'Etat on ne voulut pas que la proportionnalité fût rétablie entre les contribuables ; d'où la création d'une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires des grands magasins vendant en détail.

Le mieux qu'on puisse dire de cette taxe c'est qu'elle n'est pas à sa place : elle détonne dans ce système d'impôts basés sur les revenus. Elle devrait aller rejoindre, en se greffant sur elle, l'impôt indirect de la taxe sur le chiffre d'affaires, créé par la loi du 25 juin 1920.

CHAPITRE IV

L'Impôt sur les Bénéfices Agricoles

Nous avons vu en examinant la Contribution Foncière des propriétés non bâties que la terre était la source de deux revenus : l'un, constitué par la rente du sol revient au propriétaire et est atteint par l'impôt foncier ; l'autre est le résultat du travail de l'exploitant et du capital d'exploitation : cheptel, bêtes de trait, machines, semences, engrais, fonds de roulement etc.

C'est ce dernier revenu qui est soumis à l'impôt des bénéfices agricoles.

Cet impôt sera dû soit par les fermiers, métayers ou colons partiaires, soit par les propriétaires lorsqu'ils exploitent eux-même leur propriété.

Par bénéfice agricole, on entend d'une part, les profits de la culture proprement dite ; d'autres part, les profits de l'élevage.

Comment est évalué le bénéfice agricole ?

A l'origine, l'ancien article de la loi du 13 juillet 1917 posait en principe que le bénéfice agricole était égal à la moitié de la valeur locative des terres exploitées

Actuellement les règles sont posées par l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920.

« Le bénéfice provenant de l'exploitation agricole est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme égal à la valeur locative des terres exploitées, telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale, multipliée par un coefficient approprié. Ce coefficient est fixé par région agricole et par nature de culture; un coefficient moyen et unique par région pourra être établi pour les exploitations à cultures variées ne comprenant pas une culture principale.

« Les coefficients ci-dessus sont déterminés par une commission instituée par un décret rendu sur la proposition du ministre des Finances et du ministre de l'Agriculture et présidée par un conseiller d'Etat. Un quart des membres de cette commission est nommé par le Ministre de l'Agriculture entre les candidats portés sur une liste présentée par les présidents des chambres d'agriculture ou à défaut des offices départementaux; un autre quart est nommé également par le ministre de l'Agriculture entre les candidats portés sur une liste présentée par les présidents des associations, syndicats et coopératives de production agricole; ces candidats devant être pris parmi les contribuables payant l'impôt sur les bénéfices agricoles.

« La Commission se prononcera après avis des directeurs des services agricoles et des chambres d'agriculture ou des offices départementaux des départements intéressés.

« Elle procédera tous les ans à la révision des coefficients.

« Les maxima et les minima des coefficients arrêtés par la commission seront fixés chaque année, pour

l'établissement de l'impôt de l'année suivante, par une disposition de la loi de finances ou d'une loi spéciale.

« Toutefois, si le bénéfice réel de l'exploitation pendant l'année antérieure à celle de l'imposition n'a pas atteint le chiffre pris pour base d'imposition, l'exploitant peut, en apportant les justifications nécessaires, obtenir une réduction proportionnelle de l'impôt par voie de réclamation après l'établissement du rôle ».

En résumé, pour obtenir le bénéfice agricole, on prend la valeur locative des terres exploitées *telle qu'elle résulte du cadastre* et on la multiplie par un coefficient qui est fixé par une commission, suivant la nature de culture et suivant la région.

Toutefois, lorsque les résultats obtenus par l'exploitant sont inférieurs à cette évaluation, le contribuable a le droit de demander par voie de réclamation à être taxé sur son bénéfice réel.

On voit que le principe est celui du forfait. On n'est pas en présence d'une option possible entre deux systèmes comme pour les bénéfices commerciaux. L'agriculteur n'a pas à opter; il n'a même pas à déclarer. L'administration l'impose suivant les règles du forfait. Ce n'est que lorsque ces règles lui sont défavorables que l'exploitant peut demander à être imposé d'après son bénéfice réel. Mais cette demande doit être faite après l'établissement des rôles et par voie de réclamation, ce qui confirme qu'il ne s'agit ici que d'une dérogation à un principe et non d'une option entre deux méthodes.

La logique eût voulu que cette dérogation eût sa contre-partie et que l'administration pût à son tour

retenir ce bénéfice réel comme base de l'impôt, lorsqu'elle serait en mesure de prouver qu'il dépasse sensiblement le forfait.

La loi du 12 août 1920 consacra ce droit par son article 2; mais cet article fut abrogé par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920, avant même d'avoir pu être appliqué. Nous verrons plus tard pourquoi.

Voyons comment fonctionne cet impôt à l'étranger.

En Allemagne, l'Einkommensteuer d'Empire retient les bénéfices agricoles, comme toutes les autres catégories de revenus. Le revenu envisagé est le revenu réel; obtenu en retranchant du produit brut, les frais nécessaires à son acquisition et à sa conservation : impôts, assurances, intérêts des sommes empruntées et engagées dans l'exploitation, amortissement des machines et du matériel etc...

La déclaration est obligatoire. Le contrôle est très rigoureux et ne craint pas au besoin d'entrer dans les plus petits détails.

En Angleterre, les bénéfices agricoles sont compris dans la cédule B. Ils sont évalués *forfaitairement* au double de la valeur locative.

Quant à cette valeur elle-même elle résulte des déclarations contrôlées, fournies par la cédule A. Les contribuables sont admis à prouver que leur bénéfice réel est inférieur au forfait. D'autre part, tout exploitant possédant une comptabilité régulière a le droit de demander à être imposé d'après son bénéfice net, comme les industriels et les commerçants. En fait, très peu d'agriculteurs demandent à bénéficier de ce droit, car le forfait est beaucoup plus avantageux.

Notons rapidement les deux différences principales avec notre législation. La valeur locative envisagée est ici la valeur locative réelle, tandis que chez nous, il s'agit de la valeur cadastrale qui est nettement inférieure à la valeur locative réelle. Ensuite le bénéfice est estimé au double de cette valeur locative; chez nous on considère qu'il lui est égal.

En Italie, les bénéfices agricoles sont groupés dans la cédule B avec les revenus du commerce et de l'industrie; puisque cette cédule comprend les revenus mixtes qui proviennent à la fois du capital et du travail réunis.

Le revenu taxé est le revenu net. Il doit être déclaré une première fois par le contribuable. Cette déclaration sert de base à la taxation administrative.

Puis cette taxation est révisée tous les 4 ans.

En matière de bénéfices agricoles qu'elle est la méthode préférable : le forfait ou la constatation directe ? Certains théoriciens ont prétendu qu'une discussion à ce sujet n'était même pas possible; qu'il était oiseux de se poser un pareil problème, parce qu'il était insoluble. Etant donnée la nature de la matière imposable, disent-ils, le forfait s'impose à l'exclusion de la constatation directe, pour la simple raison qu'il est impossible de connaître le bénéfice réel d'une exploitation agricole. En effet, il ne pourrait se constater qu'à l'aide d'une comptabilité régulière : or, en agriculture, il n'y a pas de comptabilité possible.

Ainsi, avant de pouvoir comparer entre eux forfait et constatation directe : il convient d'envisager ce problème préliminaire : est-il possible de connaître

en agriculture le bénéfice réel; question qui se ramène à la suivante : la comptabilité agricole est-elle une utopie ?

Ce problème a une grosse importance : c'est une opinion des plus répandues que celle que nous citons plus haut. C'est en s'appuyant sur elle notamment que le Parlement a voté l'abrogation de l'art. 2 de la loi du 12 août 1920 qui permettait à l'administration d'imposer l'agriculteur sur le bénéfice réel, lorsqu'elle pouvait prouver que ce bénéfice était sensiblement supérieur au forfait. On a allégué à ce sujet qu'il était impossible de déterminer avec quelque exactitude ce que pouvait rapporter la terre; qu'en conséquence, ni l'administration, ni le contribuable ne seraient capables de soutenir d'une manière convaincante leurs prétentions et qu'il en résulterait des causes d'inexactitude, de désordre et de mécontentement.

C'est donc indispensable de voir si cette opinion qui domine toute la question est fondée.

Si on a prétendu qu'il était impossible de tenir comptabilité agricole c'est que, selon nous, on a inutilement embrouillé la question avec ce que l'on pourrait appeler « la théorie des consommations intérieures. »

Nous allons montrer en quoi elle consiste.¹

Nous avons à résoudre le problème suivant : évaluer d'abord le produit brut, puis les dépenses d'exploitation et la différence donnera le bénéfice net.

1. Voir dans la thèse de M. Bourceret ? *La taxation des bénéfices agricoles*, Paris 1905 p. 168 et suivantes, une comptabilité construite suivant ces principes.

Pour l'évaluation du produit brut, certains auteurs envisagent les recettes provenant de la vente des produits du sol d'une part et des animaux d'autre part. Jusque là rien que de très simple. Mais la complication commence lorsque ces auteurs déclarent que le total de ces deux catégories de recettes ne donne pas à elles seules le produit brut. D'après eux, il faut y ajouter ce que nous appellerons les *consommations intérieures*.

La propriété exploitée n'a pas seulement fourni, disent-ils, les produits végétaux et animaux qui ont été vendus.

Elle a encore fourni des produits qui ont été consommés en nature à l'intérieur de la ferme : c'est ainsi que le fermier, sa famille et ses ouvriers ont consommé du blé, des légumes, des fruits, du laitage, de la viande, etc... tout cela fourni par l'exploitation ; c'est encore l'exploitation qui a fourni la nourriture du cheptel, sous forme de fourrage, de pâturage ; elle a également fourni le fumier animal qui a servi à fumer ses propres champs, etc... Il convient donc de porter en crédit ces divers produits qui doivent s'ajouter aux recettes pour donner le produit brut.

Mais comment les évaluer ces consommations intérieures ?

Théoriquement c'est très simple ; on mesurera les quantités absorbées et on les évaluera en francs d'après leur valeur.

Précisons : on mesurera, on pèsera, on comptera les quantités de blé, de légumes, de fruits, de laitage, de viande consommées par les cultivateurs ; connaissant

les prix de ces denrées, on aura les sommes à porter en crédit. De même, on pèsera le fumier qui sort des étables et des écuries.

Pour la nourriture des animaux, c'est plus difficile lorsqu'il ne s'agit pas de fourrage, mais de pâturage; des vaches paissent un certain nombre d'heures dans un pré : il est difficile de savoir la valeur de la nourriture qu'elles auront consommée.

Cette valeur sera obtenue en évaluant la plus-value de l'animal à la fin de l'élevage; plus-value qui sera donnée par la différence qui existe entre son prix de vente et son prix d'achat.

Si l'animal n'est pas vendu, on appréciera sa plus-value en le pesant.

On passe ensuite à l'évaluation des frais d'exploitation; ils sont constitués par :

Le fermage;

Les salaires;

Les frais généraux;

Les semences;

La nourriture des animaux achetée au dehors;

Les engrais chimiques;

Les amortissements des bêtes de trait et de somme, des instruments, des machines et des voitures;

Les intérêts du capital d'exploitation.

Jusqu'ici tout est relativement simple, on croit avoir terminé. Pas du tout, les mêmes théoriciens déclarent que ce n'est pas tout. Cette liste est incomplète; il convient d'y ajouter les consommations intérieures, car ce sont de véritables dépenses qui ont servi à pro-

duire les résultats de l'exploitation. Ces produits que le personnel a consommés en nature pour sa nourriture, s'ils n'avaient pas existé, n'aurait-il pas fallu les acheter ?

Le fumier qui a servi à engraisser les terres et la nourriture des animaux, si on ne les avait pas tirés du domaine, n'eût-il pas fallu les acheter au dehors ; ces prés dans lesquels le bétail paissait, si nous ne les avions pas eus à notre disposition, n'aurions-nous pas été obligés de louer ceux du voisin ? Ce sont bien de véritables dépenses qui ne sont pas traduites pour nous en débours d'argent, puisque nous avons tout tiré de notre domaine, mais qui n'en ont pas moins contribué à la production. Portons donc la valeur de ces consommations intérieures en débit.

Nous avons maintenant le tableau complet de l'actif et du passif, et le solde nous donnera le résultat de l'exploitation.

C'est alors qu'envisageant, au point de vue pratique, cette méthode qu'ils viennent d'exposer, ces théoriciens se répandent en protestations sur ses difficultés insurmontables.

Il est impossible, disent-ils, d'évaluer les consommations intérieures. A-t-on idée d'un chef d'exploitation qui ferait à chaque instant interrompre les travaux pour peser, compter, mesurer, évaluer, les quantités de denrées mises de côté pour la nourriture du personnel, les charretées de fumier répandues sur ses champs, la nourriture des animaux, la plus-value du bétail, etc...

L'exploitation sans cesse retardée, sans cesse interrompue deviendrait impossible et le maître, occupé à

toutes ces mesures oublierait le but principal : faire valoir son bien. D'ailleurs le voudrait-il ? Il ne le pourrait pas. Ne pouvant être partout à la fois, il est fort probable qu'en son absence, ses ouvriers ne procéderaient pas à toutes ces mesures dont ils ne comprendraient pas d'ailleurs l'utilité.

Ensuite comment évaluer les denrées, les matières dépensées. Au cours du jour, de quel jour ? celui où elles sont récoltées ou celui où elles sont consommées, ou bien encore en fin d'année ? et les cours varient sans cesse.

Comment évaluer la plus-value d'un bétail avec certitude en dehors de toute vente ? On a là une estimation personnelle qui ne vaut pas celle du marché, la seule à retenir.

A ces objections, on en ajoute d'autres ;

Comment évaluer le salaire personnel de l'exploitant ?

Comment évaluer les intérêts de son capital ?

Comment évaluer les amortissements ?

Après quoi, on conclut à l'impossibilité de la comptabilité.

Certes dans ces conditions, c'est évident.

Mais pourquoi avoir compliqué la comptabilité avec cette question des consommations intérieures.

Pratiquement à quoi sert de les faire figurer au crédit, pour les faire figurer ensuite au débit. Dans ces conditions, le solde de ces comptes sera nul, balancé, comme on dit en termes comptables.

Au point de vue résultats, les consommations intérieures auront été sans influence.

N'en tenons donc aucun compte.

Si nous voulons quitter ces considérations théoriques et examiner les choses en elles-mêmes; nous tiendrons le raisonnement suivant :

Si les produits qui ont été consommés à l'intérieur de l'exploitation n'avaient pas existé, il eût fallu les acheter. Les dépenses en eussent été augmentées d'autant.

Mais ils existent et donc les dépenses ont été diminuées de leur valeur, et par conséquent le bénéfice en a été augmenté. Ainsi, même en ne passant pas ces produits en écritures, leur valeur apparaîtra quand même, par la force des choses dans les résultats.

Nous venons de nous placer au triple point de vue : pratique, résultats et exactitude, n'est-ce pas suffisant pour une comptabilité qui n'est après tout qu'une question de bon sens ?

Les théoriciens de la complication ne manquent pas de protester. Selon eux, cette comptabilité n'est pas rigoureuse : elle ne donne pas une idée fidèle des choses telles-qu'elles se sont passées.

En ne tenant aucun compte des consommations intérieures, on lui fait subir une contraction qui certes n'influe pas sur les résultats, mais qui passe ainsi sous silence, qui laisse dans l'ombre une série d'opérations. Or, une comptabilité parfaite doit rendre compte de toutes les opérations, de toutes les dépenses et de toutes les recettes.

A cela nous répondrons que puisque cette question des consommations intérieures rend non seulement extrême-

ment compliquée, mais même impossible, toute comptabilité et puisqu'en somme, elle n'est nullement indispensable pour l'établissement des résultats; nous répondrons donc que nous la laisserons de côté.

Cette comptabilité si parfaite, en théorie, mais irréalisable en pratique fait songer à la jument de Roland qui avait toutes les vertus, mais un seul défaut : elle était morte.

Dès lors voici simplement comment s'établira une comptabilité agricole.

Au crédit : les recottes totales provenant de la *vente* des produits de la culture et de l'élevage ;

Au débit :

Le fermage;

Les salaires des ouvriers agricoles;

Les frais généraux;

Les intérêts des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'exploitation;

Les assurances (incendie, accidents du travail, grêle, mortalité du bétail).

Les amortissements du matériel agricole.

C'est volontairement que nous ne tenons aucun compte du salaire de l'exploitant et de l'intérêt du capital d'exploitation qui lui appartient; car il s'agit ici de revenus d'un caractère mixte qui proviennent tant de l'exploitation que du capital engagé par l'exploitant et de sa propre activité. Quant à l'évaluation des amortissements du matériel agricole, les règles suivies seront les mêmes que celles en usage dans l'industrie : dans les deux cas, il s'agit d'amortissement du matériel. Le fait que le

matériel est agricole dans un cas, industriel dans l'autre, importe peu.

Ainsi on peut tenir une comptabilité agricole, et il est donc possible de connaître en agriculture le bénéfice réel.

Faut-il en conclure que l'impôt sur les bénéfices agricoles ne devrait pas être établi forfaitairement, mais basé sur le bénéfice réel?

Ceci est une tout autre question et nous répondrons négativement.

Bien que nous ayons vu que rien n'empêche les agriculteurs d'avoir une comptabilité, en général ils n'en tiennent pas.

Il n'existe en France que quelques comptabilités agricoles qui presque toutes concernent de grands domaines.

Or, puisque sans comptabilité, on ne peut dégager le bénéfice réel, on est bien obligé de se rabattre sur le forfait.

D'où vient cette absence presque générale de comptabilité?

En voici les raisons :

Tout d'abord la loi n'oblige pas le cultivateur à tenir le moindre livre de comptabilité.

Tandis que les articles 8 à 17 du Code de Commerce obligent les commerçants à la tenue de certains livres.

Ensuite, d'une manière générale, l'instruction est moins répandue aux champs.

Enfin, les préjugés qui règnent contre la comptabilité dans les campagnes; on estime que c'est une chose impossible à réaliser ou tout au moins très difficile, qu'elle

ne servirait d'ailleurs à rien, qu'un cultivateur n'en a pas besoin pour connaître son bénéfice et qu'enfin cela ne s'est jamais fait.

Même si l'existence de la comptabilité n'avait pas fait défaut, l'imposition sur le bénéfice net aurait été rendue délicate par ce fait que le campagnard plus encore que le citadin n'aime pas divulguer ses affaires et si on en juge par la résistance faite par les commerçants, pour ne pas produire au fisc leurs livres de commerce, on voit à quelle difficulté on se serait heurté de la part des agriculteurs avec qui, politiquement, il faut compter.

Le forfait s'impose donc en matière agricole.

Mais voyons si les règles de ce forfait ont été judicieusement fixées.

La base du système adopté est la valeur locative de la propriété.

Or parmi plusieurs modalités possibles, basées sur l'étendue et la fertilité de la propriété, sur l'importance de l'attirail, sur le revenu du capital agricole, sur le rendement moyen à l'hectare, etc... c'est encore celui qui repose sur la valeur locative qui touche de plus près à la réalité.

C'est l'évidence même : plus une terre produit, plus elle sera louée à un prix élevé, il y a donc un rapport certain entre la productivité et la valeur locative.

Mais un premier défaut de notre législation consiste à considérer la valeur locative telle qu'elle a été déterminée, par le cadastre.

C'est une évaluation inexacte et surtout trop faible. Les résultats du cadastre sont caducs ; à notre époque où

la terre a acquis une plus-value considérable, ces évaluations sont notoirement insuffisantes.

Un autre défaut est de poser en principe que le bénéfice est égal à cette valeur locative déjà atténuée.

Des diverses enquêtes qui ont été faites par le Parlement, lors des travaux de préparation de la loi, il est résulté que la relation qui existait entre la valeur locative réelle et le bénéfice agricole était variable, suivant les régions et les terres; mais une chose était certaine c'est que normalement ce bénéfice était supérieur à la valeur locative.

Si nous prenons exemple sur l'Angleterre, nous voyons qu'actuellement le bénéfice agricole est considéré comme étant égal au double de la valeur locative réelle.

Qui nous empêcherait d'adopter cette base?

La valeur locative réelle serait simplement tirée des actes de location, baux et locations verbales. Pour les terres non louées, le contrôleur procéderait par comparaison, avec l'assistance des répartiteurs.

Le bénéfice agricole serait ensuite considéré comme étant égal au double de cette valeur locative, et cela, sans préjudice de coefficients établis pour tenir compte des inégalités de rendement, selon les régions et les cultures. Quant aux coefficients adoptés jusqu'à présent — et c'est là le troisième défaut, — ils ont été beaucoup trop faibles.

Mais il semble bien difficile de leur voir atteindre quelque importance, tant que la Commission qui est chargée de les établir sera composée comme elle l'est actuellement.

On ne peut s'empêcher de comparer les différences de traitement qui existent pour le commerce et pour l'agriculture.

D'abord, dans le taux de l'impôt 8 pour 100 pour le premier, 6 pour 100 pour la seconde. Pourquoi cette différence, ne s'agit-il, pas dans les deux cas, de revenus mixtes qui proviennent également du capital et du travail?

Pour les abattements : le commerçant est théoriquement imposable dès qu'il réalise 10 francs de bénéfice, l'agriculteur est exempt tant qu'il n'atteint pas 1.500 fr. ; pour le commerçant, la portion comprise entre 0 et 1500 francs est comptée pour $1/4$, celle comprise entre 1.500 et 5.000 francs pour $1/2$, pour l'agriculteur la portion comprise entre 0 et 1.500 est totalement exonérée, celle comprise entre 1.500 et 4.000 comptée pour $1/2$.

Le commerce est taxé en principe d'après le revenu réel ; l'agriculture, d'après le revenu forfaitaire.

L'agriculteur peut dénoncer le revenu forfaitaire et réclamer une imposition qui lui soit inférieure, sans que réciproquement l'administration puisse dépasser ce forfait.

Si le commerçant peut demander un coefficient inférieur au minimum ; l'administration peut choisir un coefficient supérieur au maximum.

La Commission chargée d'établir les coefficients agricoles est composée pour $1/2$ des représentants de l'agriculture ; celle qui est chargée de fixer les coefficients commerciaux ne comprend que pour $2/5$ des représentants de l'industrie et du commerce.

Les coefficients agricoles sont révisés tous les ans ; les coefficients commerciaux tous les 3 ans.

N'oublions pas enfin que l'agriculture a été exemptée de la lourde contribution des bénéfices de guerre et n'est pas soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Sans doute, on peut comprendre que l'agriculture ait besoin d'être encouragée, notamment en supportant des impôts moins lourds. Mais, il ne faut pas que ce qui motive tout au plus une situation de faveur donne lieu à un véritable privilège.

Actuellement ce mot n'est pas exagéré.

Voyons en effet quelques chiffres, ils nous donneront une idée plus exacte du défaut flagrant de rendement du forfait agricole.

Impositions établies au titre de l'année 1921 sur les revenus réalisés en 1920¹ :

	Nombre des assujettis	Montant des revenus imposés
Commerce et Industrie	1.139.438	11.517.127.300
Traitements et salaires	1.942.761	15.407.465.100
Agriculture	191.193	849.056.600

Ces chiffres ont leur éloquence : ils montrent quel est l'effort fiscal respectif du monde des affaires, du travail et de l'agriculture.

Remarquons que les chiffres des revenus imposés serviront de base à l'impôt général sur le revenu dont la progressivité et le taux élevé font un impôt très lourd.

1. Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes et aux taxes assimilées, 1921, Imprimerie Nationale.

A l'heure où des sommes considérables sont demandées à l'impôt cette carence de la principale de nos sources de richesses n'est pas défendable. Elle a été sévèrement critiquée.

« En France où la classe rurale constitue la fraction
« la plus importante de la population, ou tout au moins
« dispose de la majeure partie de la représentation nationale, il ne faudrait pas beaucoup d'autres dispositions
« du même genre pour donner à l'opinion publique l'im-
« pression qu'il existe en matière d'impôts deux poids et
« deux mesures, et que les lois fiscales nouvelles sont votées
« par une majorité qui n'en supporte ni la charge financière, ni les inconvénients de toutes sortes ¹ ».

1. Sauvage, *op. cit.*, p. 240.

CHAPITRE V

L'Impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et les émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères.

Dans l'ancien système fiscal, les traitements et salaires, les pensions et les rentes viagères étaient exempts d'impôts. Notre système indiciaire était en effet impuissant devant une source de revenus qui n'offraient aucun signe extérieur sur lesquels ont put asseoir un impôt. Mais cette exonération qui n'était pas choquante autrefois en raison de la modicité des salaires et des pensions devint une injustice flagrante lorsque, avec le développement de la grande industrie et du commerce d'une part et des sociétés d'assurances d'autre part, on vit apparaître de gros traitements et des pensions très importantes. La loi du 31 juillet 1917 a comblé cette lacune par son titre III.

Nous n'en citerons que l'article qui nous intéresse, celui qui détermine le revenu imposable.

Loi du 31 juillet 1917

Art. XXIV. — Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net réel des

traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits.

Cet article groupe deux sources distinctes de revenus.

Les premiers sont constitués par des rémunérations dont les désignations varient suivant la qualité de l'employeur, la condition sociale de l'employé et le mode de paiement.

C'est ainsi que traitement s'emploie pour les fonctionnaires, solde pour les militaires, émoluments pour les membres des conseils d'administration, pour les commissaires des comptes et les membres de surveillance des sociétés financières, appointements pour les employés du commerce et de l'industrie, salaire pour les ouvriers, honoraires pour les professions libérales, cachets pour les artistes, gages pour les domestiques.

Toutes ces appellations diverses s'appliquent à la rémunération du travail régi par le contrat de louage de services. Cette rémunération peut également affecter des formes très variées. Elle peut consister en une somme fixe calculée à l'année, au mois, à la quinzaine, à la semaine, à la journée ou à l'heure. Elle peut au contraire être variable et consister en un pourcentage sur le chiffre d'affaires ou en une participation aux bénéfices.

Ces deux modes peuvent d'ailleurs être combinés.

La seconde catégorie de revenus consiste en allocations périodiques qui ne sont pas la contre-partie immédiate de services rendus et qui sont versées aux bénéficiaires jusqu'à la fin de leurs jours.

Le terme de pension désigne les allocations qui représentent la rémunération de services passés. Quant aux rentes viagères elles résultent d'engagements contractuels. Les unes sont à titre onéreux, lorsqu'elles ont comme contre-partie la cession par le bénéficiaire d'un capital immobilier ou mobilier, en particulier d'une somme d'argent; les autres sont à titre gratuit, lorsqu'elles ne comportent pas de contre-partie.

La déclaration du revenu doit être faite par l'employeur ou le débirentier.

A l'étranger, les dispositions sont sensiblement les mêmes qu'en France.

En Allemagne, l'Einkommensteuer d'Empire englobe les salaires, les traitements publics ou privés; les pensions civiles et militaires, les rentes viagères.

Le revenu imposable est le revenu net, déduction faite de la retenue pour la retraite.

L'employeur a un rôle plus marqué qu'en France. Tandis que chez nous, il est seulement tenu de déclarer les sommes versées; en Allemagne, il est le collecteur de l'impôt. Au moment de la paye, il retient le montant de l'impôt; chaque salarié a une carte sur laquelle l'employeur appose un nombre de timbres représentant le montant de la retenue. La carte ainsi timbrée est visée par le fisc. Si la cotisation est inférieure au montant des timbres apposés sur la carte d'imposition, l'intéressé a droit au remboursement du surplus.

En Angleterre, il y a 3 cédules pour la catégorie de revenus que nous envisageons.

La cédule C s'applique aux pensions privées et aux rentes viagères ; mais en outre elle concerne également les revenus provenant d'intérêts, annuités, dividendes, arrérages, de fonds publics nationaux et étrangers.

La cédule D vise les salaires privés ; elle comprend également et surtout les profits provenant du commerce, de l'industrie et des professions libérales.

La cédule E concerne les traitements et les salaires publics et ceux des employés des banques et des sociétés ; elle concerne encore les pensions publiques.

Seule cette cédule ne vise pas des catégories de revenus différents de ceux dont nous nous occupons en ce moment.

Si nous voulons présenter cette division plus clairement, en intervertissant notre classement, c'est-à-dire en remontant du revenu à la cédule, nous dirons :

Les traitements et salaires privés sont imposables à la cédule D à l'exception des traitements des employés des banques et des sociétés.

Les traitements et les salaires publics, et les salaires des employés des banques et des sociétés sont imposables à la cédule E.

Les pensions privées sont imposables à la cédule C.

Les pensions publiques sont imposables à la cédule E.

Il y a là un exemple frappant de la manière dont a été conçue cette classification cédulaire. Ce n'est pas un souci d'ordonnance et de conception logique et scientifique qui a présidé à ce classement ; c'est le point de vue pratique qui a été adopté : on s'est simplement préoccupé de la commodité. Ceci est bien en rapport avec le caractère anglais.

« Si l'on examine de près la classification adoptée par
 « les cinq cédules, on voit qu'elle a le mérite de ne laisser
 « échapper aucune espèce de revenu. Tous les revenus im-
 « ginables trouvent leur place dans l'une ou l'autre des
 « cédules. Par contre on chercherait en vain un principe
 « scientifique qui ait inspiré ces divisions : il n'y a aucune
 « raison théorique, par exemple, pour ranger le traite-
 « ment d'un commis de magasin dans la cédule D et
 « celui d'un commis de ministère dans la cédule E ou de
 « faire une cédule B spéciale pour les bénéfices de l'ex-
 « ploitation agricole, au lieu de les réunir aux bénéfices
 « professionnels de la cédule D, ou encore de séparer
 « les pensions privées des pensions publiques. En réa-
 « lité, la classification de l'income-tax s'inspire d'une
 « préoccupation de commodité. Elle range simplement
 « les revenus en catégories, à raison des procédés divers
 « d'évaluation et de perception qui conviennent le mieux
 « à chacun d'eux. En effet le législateur anglais ne re-
 « court à la déclaration obligatoire du contribuable que
 « lorsqu'il n'y a pas moyen de faire autrement ¹ ».

C'est le revenu net qui est taxé.

Pour les traitements et salaires privés, l'employeur est tenu d'en faire la déclaration et l'avance au Trésor : pour cela, il opère par voie de retenue au moment du paiement des salaires à ses employés. C'est le système de la perception à la source. De même pour les pensions privées le débirentier est tenu à la déclaration et doit faire l'avance de l'impôt.

1. M. Allix, *op. cit.*, p. 891.

Pour les traitements et salaires publics ainsi que pour les pensions publiques, les administrations chargées de les verser opèrent par voie de retenue.

En Italie, nous avons deux cédules pour ces sortes de revenus.

La cédule C qui a trait aux revenus provenant du seul travail, comprend les traitements et les salaires, les pensions et rentes viagères, à l'exception des traitements publics qui forment une cédule distincte, la cédule D. Notons que les revenus des professions libérales étant eux aussi des revenus du seul travail font aussi parti de la cédule C.

L'adoption de cette quatrième cédule, la cédule D, a l'inconvénient de compliquer une classification cédulaire qui est harmonieusement et logiquement basée sur le principe de la discrimination des revenus : revenus du seul capital, revenus du seul travail et revenus mixtes provenant à la fois du capital et du travail.

C'est comme partout le traitement net qui est retenu.

L'impôt est perçu par voie de retenue pour les traitements, salaires et pensions payés par les caisses de l'Etat.

Dans les législations que nous venons de passer en revue, aussi bien que dans la nôtre, l'impôt est établi sur le montant net des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

Voyons ce que l'on entend par montant net.

Pour les traitements et salaires le montant net est obtenu en déduisant du revenu brut toutes les dépenses occasionnées par l'emploi ou la profession.

Le revenu brut comprend :

Le traitement ou le salaire fixe;

Les allocations diverses, à l'exception des allocations familiales.

Les pourcentages sur le chiffre d'affaires ou les participations aux bénéfices;

Les indemnités;

Les frais de route, de voyages, etc...

Les gratifications versées à titre gracieux par l'employeur;

Les pourboires de la clientèle;

Les avantages en nature : logement, chauffage, éclairage, nourriture, etc...

Les dépenses déductibles sont les suivantes :

1^o Les retenues pour la constitution des pensions de retraites, ou les versements faits dans ce but par l'intéressé. Ces versements peuvent d'ailleurs être volontaires et aller à des caisses ou des compagnies diverses. La seule condition exigée est qu'il s'agisse bien de dépenses de prévoyance et non de véritables placements. Le versement devra être proportionné à l'importance du salaire et le taux devra être celui qui est généralement adopté par les administrations publiques ou privées.

2^o Les frais professionnels, tels que : loyers des locaux professionnels à l'exclusion des locaux servant à l'habitation personnelle.

Les frais de bureau et de correspondance.

La rémunération d'auxiliaires.

Les frais de tournées, de voyage et de déplacement, etc..

Mais ces déductions ne sont admises qu'à deux conditions : leur montant doit être celui des sommes réelle-

ment employées et non le total des sommes allouées et ensuite il doit s'agir de dépenses directement occasionnées par le service et non de dépenses personnelles qui ne sont qu'une conséquence indirecte de la fonction ou de l'emploi.

Bien entendu, nous avons dressé là, tant pour les recettes que pour les dépenses, un tableau général qui ne vise aucune profession en particulier, mais l'ensemble des cas.

Souvent l'impôt sera simplement assis sur un salaire auquel il n'y aura rien à ajouter ni à retrancher.

Pour les pensions et les rentes viagères, il n'y a guère de déduction à envisager, sauf de menues dépenses telles que les frais d'un certificat de vie.

Lorsqu'il s'agit d'établir ce montant réel des salaires; on voit réapparaître le *forfait*.

Rien jusqu'à présent ne faisait soupçonner sa présence.

Dans tous les textes de lois que nous avons énumérés, il n'est pas fait la moindre allusion à un forfait quelconque.

C'est qu'il ne s'agit plus ici de ce qu'on a appelé le forfait légal; il s'agit plutôt d'une sorte de forfait administratif dont le rôle est d'ailleurs beaucoup plus modeste, mais dont on ne saurait nier l'existence.

Voilà les cas où l'on est bien obligé d'avoir recours à ce forfait.

Dans le revenu brut, avons-nous dit, il faut comprendre les avantages en nature et les pourboires.

L'employeur se borne à les mentionner sans les évaluer, dans sa déclaration de salaires; cette évaluation doit être faite par l'Administration.

Le Contrôleur est bien obligé dans la plupart des cas d'évaluer à forfait les avantages en nature.

Il adoptera un chiffre forfaitaire pour évaluer le logement, l'éclairage, le chauffage, la nourriture : ce chiffre variera suivant l'importance et la qualité des prestations fournies, ou bien même pratiquement et en l'absence de toute indication, en s'inspirant de l'importance du salaire. Ce n'est qu'exceptionnellement qu'il pourra établir son évaluation sur une base plus proche de la réalité. Ce sera le cas, par exemple, pour les fonctionnaires, logés gratuitement dans les établissements publics : le contrôle prendra alors comme loyer, la valeur locative qui sert de base à leur contribution mobilière et encore remarquons que cette valeur mobilière, déterminée par comparaison avec des loyers connus, présente quelque peu d'incertitude.

Quant aux pourboires, il est impossible d'en déterminer le montant exact. Il varie avec l'emploi, la nature de l'établissement, le quartier, la maison et même le caractère de l'employé; il varie encore d'une année à l'autre. Il est bien difficile de se faire une opinion précise et l'intéressé lui-même ne s'y retrouve pas toujours.

C'est ensuite l'évaluation des dépenses professionnelles, autre source de difficultés.

Pour les retenues servant à constituer une retraite, il n'y a rien à signaler.

Mais pour les frais professionnels : c'est toute une affaire.

Prenons un cas très simple : celui d'un ouvrier à domicile, travaillant pour un grand magasin. Il peut avoir à

sa charge de menues fournitures : fil, aiguilles, etc... Comment les évaluer ? le plus simple est de tomber d'accord avec l'intéressé sur un pourcentage.

Ce sont ensuite les employés des postes qui demandent qu'il leur soit tenu compte des frais supplémentaires occasionnés par le service de nuit. Ces frais consistent principalement en un repas supplémentaire, dont on évaluera le prix à forfait.

Puis c'est l'association des professeurs qui demande à ce qu'il soit tenu compte aux membres de l'enseignement des frais occasionnés par l'achat de livres professionnels, l'abonnement à des revues : encore un pourcentage à établir.

C'est aussi le cas plus complexe des chauffeurs de compagnies de taxis : ils ont un pourcentage sur les recettes ; mais, à ce fixe, il convient d'ajouter les pourboires et par contre de déduire les frais d'essence qui sont à leur charge.

Mais le cas le plus ardu est celui des voyageurs et des représentants de commerce. Actuellement, en raison de la cherté de la vie, une part très importante de leurs émoluments est absorbée en frais de déplacements. Or, il n'est pas possible d'envisager une réglementation uniforme, comme pour certains cas cités ci-dessus.

Pour ces personnes, il n'est guère de situations comparables. Certains ont des appointements élevés, d'autres ont juste de quoi vivre. Les uns n'ont guère de frais, soit parce qu'ils se bornent à traiter quelques affaires très importantes, soit parce qu'ils n'opèrent que dans une grande ville ou sa banlieue ; d'autres au contraire ont des

frais élevés : soit parce que leur pourcentage est prélevé sur une foule d'affaires peu importantes chacune, soit parce qu'ils sont obligés de voyager constamment.

Or, les employeurs ne spécifient pas toujours ce qui est versé comme salaire et ce qui est versé à titre de frais d'emploi. Souvent ils n'ont pas à le faire car ils se bornent à payer leurs employés d'après un pourcentage établi sur le chiffre d'affaires et c'est à l'employé à s'arranger pour couvrir ses frais. Quand bien même, d'ailleurs, il est spécifié qu'une somme déterminée a été accordée à titre de frais d'emploi on n'est pas plus avancé, car en écartant le cas où ces sommes sont majorées pour une raison quelconque, il convient de ne déduire que ce qui a été réellement dépensé.

Or quelles justifications demander au contribuable? lui-même n'a qu'une idée approximative de ses dépenses.

Comment ensuite établir le départ entre les dépenses professionnelles et les dépenses personnelles qui sont souvent inextricablement mêlées? Comment, enfin, distinguer les dépenses qui sont une conséquence directe de la profession et celles qui ne sont qu'une conséquence indirecte?

La seule solution possible est le recours au forfait, le contrôleur en établira les bases après entente avec le contribuable.

Ainsi, même dans les cas où la loi ne l'a pas prévu, le forfait se glisse et s'impose, à cause de son inéluctable nécessité.

CHAPITRE VI

L'Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales

Autrefois, les professions non commerciales étaient en principe soumises à la patente. Nous disons en principe, car théoriquement la patente devait être l'impôt des bénéfices professionnels, quelle que soit la nature de la profession : industrielle, commerciale ou libérale. En réalité, il en allait tout autrement et la patente n'atteignait guère que l'industrie et le commerce et un très petit nombre de professions non commerciales, en particulier les charges et offices. Les autres étaient exemptées, soit en raison de la faveur dont elles jouissaient auprès du législateur, soit surtout à cause du manque de signes extérieurs vraiment significatifs sur lesquels on put baser l'imposition. Désormais ces professions font l'objet d'une cédula spéciale; remarquons d'ailleurs que cette cédula doit encore atteindre toutes les occupations ou opérations lucratives non soumises à un impôt spécial sur le revenu.

La méthode de détermination du bénéfice imposable est fixée par les textes suivants :

Loi du 31 Juillet 1917.

Article 30. — Les bénéfices des professions libérales des charges et offices, dont les titulaires n'ont pas

la qualité de commerçants et de toutes occupations ou exploitations lucratives non soumises à un impôt spécial sur le revenu, sont assujettis à un impôt annuellement établi à raison du bénéfice net de l'année précédente constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

Art. 35. — Le Contrôleur prend pour base de l'impôt le chiffre du bénéfice déclaré, à moins qu'il ne le reconnaisse inexact. Dans ce dernier cas il peut le rectifier, mais il fait alors connaître à l'intéressé, avant d'établir l'imposition, le chiffre qu'il se propose de substituer à celui de la déclaration, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier le redressement; il invite en même temps l'intéressé à présenter s'il y a lieu, ses observations par écrit ou verbalement, dans un délai de vingt jours. Si le désaccord persiste, le Contrôleur conserve le droit de contester après l'établissement du rôle le chiffre arrêté par le Contrôleur. Le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'administration et par le Contribuable en tenant compte, s'il y a lieu, des obligations du secret professionnel et fixe la base d'imposition.

En Allemagne, l'Einkommensteuer d'Empire atteint les revenus des professions non commerciales, leur déclaration est, comme toujours, obligatoire. Le revenu imposé est le revenu net.

En Angleterre, les revenus des professions libérales sont groupés dans la cédule D, avec les bénéfices industriels et commerciaux, et tous les intérêts d'argent

et autres profits non compris dans les autres cédules.

La déclaration est obligatoire : elle doit, cette fois, être faite par le contribuable lui-même ; car il n'est en effet plus possible de faire produire la déclaration par des tiers.

En vue de garder le secret des affaires, ces déclarations sont adressées à des assesseurs spéciaux. Et si cette garantie ne suffit pas à rassurer les contribuables, ils peuvent s'adresser à un fonctionnaire de l'Etat, le commissaire spécial.

Le bénéfice considéré est le bénéfice net.

En Italie, les bénéfices non commerciaux sont groupés dans la cédule C, avec les salaires et traitements, car cette cédule taxe les revenus provenant du seul travail.

Le revenu imposable est le revenu net.

L'imposition est arrêtée par voie de taxation administrative ; cette taxation est basée d'après une déclaration du Contribuable et révisée ensuite tous les 4 ans.

Comment se détermine le revenu net ?

Le bénéfice imposable est l'excédent des recettes sur les dépenses résultant de l'exercice de la profession.

Pour les recettes, aucune difficulté, il s'agit de leur totalité sans aucune exception.

Quant aux dépenses déductibles, elles varient avec la nature de la profession.

Celles que l'on rencontre la plus souvent sont les suivantes :

Loyer des locaux professionnels ;

Entretien, chauffage, éclairage de ces locaux ;

Amortissement de matériel professionnel ;

Frais de bureau et de correspondance;
Rémunération des employés et des aides;
Frais de déplacement, etc...

Il faut prendre garde que les dépenses personnelles ne doivent pas entrer en ligne de compte.

Dans cette cédule, il n'y a aucune place pour le forfait, que ce soit d'une manière directe ou détournée.

L'impôt doit être établi d'après le bénéfice réel et ceci est conforme tant aux principes directeurs de la nouvelle législation fiscale qu'à la nature même des choses.

L'obstacle principal que l'on rencontre dans cette cédule, c'est la difficulté du contrôle.

Ce n'est pas encore les dépenses professionnelles qui sont difficiles à contrôler : le loyer, le chauffage, l'éclairage des locaux professionnels sont assez faciles à évaluer; les frais de bureau de même; pour les émoluments des aides, la fraude ne peut dépasser une limite étroite qui est le salaire non imposable; car au delà, les aides désignés devant être taxés aux salaires pour les sommes déclarées ne manqueraient pas de protester; les frais de déplacement seront un peu plus délicats à apprécier, mais là encore l'exagération ne peut dépasser une certaine limite.

Il n'y a en somme qu'une seule difficulté : c'est le contrôle des recettes.

Mais cette unique difficulté est capitale.

Cet empêchement n'existe pas pour les charges et offices; on en peut contrôler le profit brut.

D'abord il y a une comptabilité, car les officiers ministériels sont astreints de fournir à la Chancellerie, le produit de leur étude, en cas de cession. Ensuite leurs honoraires peuvent être évalués assez facilement, à l'aide des actes qu'ils font enregistrer.

Mais pour les autres professions libérales, on ne voit pas comment contrôler les recettes d'une manière certaine. Les contribuables ne sont pas astreints à tenir une comptabilité; les obligerait-on à en tenir une, on ne serait pas beaucoup plus avancé, car il serait bien difficile de vérifier cette comptabilité.

Cependant, il y aurait là un sérieux point d'acquis.

Une comptabilité si rudimentaire soit-elle est une chose assez complexe pour que sa falsification entraîne diverses conséquences que le fraudeur ne prévoit pas toujours.

C'est ainsi que certaines omissions d'honoraires pourront être découvertes. Par exemple, un contribuable demandera à tort ou à raison, peu importe, dans sa déclaration de revenus la déduction des honoraires réglés à un avocat. Un commerçant, en discutant le prix de revient d'une construction, montrera avec les devis et mémoires des entrepreneurs, la note de l'architecte.

Si ces honoraires atteignent une somme importante et qu'ils ne figurent pas dans la comptabilité, le contribuable ne pourra pas prétexter raisonnablement un simple oubli; et ses chiffres seront rejetés.

Mais cette comptabilité, si rudimentaire soit-elle, le contribuable n'est pas astreint à la tenir. Et le contrôleur n'a rien pour le guider, aucune base, aucun

indice. Sans doute, des renseignements importants peuvent être recueillis sur les droits d'auteur d'un écrivain, lorsqu'on vérifiera la comptabilité de son éditeur. On aura aussi des indications sur les prix de vente de certains tableaux, lorsque le peintre confie la vente à des marchands ou bien lorsque en vue de la réclame, il laisse publier certains prix. De même, d'une manière plus générale, les comptes en banque, de ces contribuables, lorsque toutefois ils en ont, apporteront quelques données.

Mais ces divers renseignements sont occasionnels; ils ne suffisent pas à donner une idée complète de la situation; ils peuvent d'ailleurs faire complètement défaut. Et comme ils sont rares, comme ils sont longs et difficiles à recueillir !

Le Contrôleur se rabattra-t-il sur des indices extérieurs ? ce serait d'abord contraire à l'esprit de la loi. Mais, ce qui est pire, c'est que ce serait absolument inefficace. C'est surtout pour les professions libérales que l'on a montré que le loyer n'avait aucune relation certaine avec le revenu. On a fait valoir que certaines carrières, comme celles d'avocat, de médecin obligeaient leur titulaire à avoir un appartement et à mener un train de vie de beaucoup supérieur à leurs moyens, surtout lorsqu'il s'agit de débutants.

Sans doute, le Contrôleur qui dans ce domaine ne dispose que de rares données ne négligera pas ces indices extérieurs. Mais ce ne sont toujours que des éléments : ce qui manque c'est une base.

C'est ici que l'on admettrait volontiers un forfait, s'il s'en trouvait un qui puisse donner une idée ap-

proximative de la réalité. Mais jusqu'à présent on n'en a pas trouvé.

Cependant, il ne faudrait pas que les partisans de l'ancien système prennent prétexte des embarras de cette cédula pour triompher. Il suffirait de leur rappeler que la patente avait résolu le problème d'une façon trop simpliste : en n'imposant pas.

Il y a d'abord eu une œuvre de logique et de justice, dans la suppression de ce privilège que rien ne justifiait. Et ensuite cette satisfaction est loin d'avoir un caractère purement platonique. Tandis qu'autrefois, les professions exemptées ne rapportaient rien au budget, actuellement leur apport est appréciable. En dehors des contribuables qui tiennent à accomplir leur devoir fiscal, il en est beaucoup qui, craignant les pénalités pécuniaires qu'ils encourent au cas où leur fraude serait découverte, ne dissimulent qu'une partie de leurs bénéfices. Il est évident qu'un chirurgien réputé ou un avocat renommé ne peuvent faire des déclarations dérisoires.

Cependant il est hors de doute que cet impôt loin de donner ce que théoriquement l'on en pourrait attendre a eu jusqu'à présent un rendement tout à fait insuffisant.

« Quant à l'impôt sur les bénéfices des professions
« non commerciales (avocats, médecins, notaires, etc).
« c'est le prototype de l'impôt volontaire; ici, paie
« qui veut, les moyens de contrôle étant, à l'heure
« présente, pratiquement inexistants. »¹

1. M. Lecerclé. *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, thèse Paris 1922, p. 265.

Il ne faut pas oublier, toutefois, que le nombre des assujettis est relativement peu élevé, qu'un certain nombre d'entre eux ne réalise guère de bénéfices et que ces gains peu importants sont fortement diminués par des abattements légaux qui n'ont d'ailleurs rien d'exagéré.

Quant aux fuites, l'Administration qui n'a disposé jusqu'à présent que d'un personnel insuffisant n'a pas pu grand'chose pour y remédier; étant données les difficultés du contrôle. Cependant, désormais elle sera amenée à s'occuper attentivement de cette évasion.

La procédure du redressement des déclarations a été fixée par l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917 (voir plus haut). Le Contrôleur lorsqu'il estime que la déclaration est insuffisante prévient le contribuable du chiffre qu'il se propose de substituer et l'invite à fournir ses observations dans les 20 jours qui suivent la réception de cet avis. Si le désaccord subsiste, le contribuable a le droit de réclamer devant la juridiction contentieuse, après la publication des rôles. Chaque partie fait alors valoir ses arguments devant le tribunal saisi du litige. Ici la tâche de l'Administration est assez lourde, ainsi que nous l'avons déjà établi mais le rôle du contribuable n'est guère plus facile: il ne doit pas en effet rester sur ses positions, en se bornant, comme simple défenseur, à opposer une dénégation pure et simple aux dires de l'administration; il faut qu'il s'attache lui aussi à démontrer l'exactitude de sa déclaration. Or cette contre-partie est aussi difficile à mener à bien, toujours en raison de la nature de la matière imposable qui

échappe à toute constatation. Cependant, cette tâche serait facilitée si le réclamant tenait une comptabilité. Le tribunal a en effet le droit de consulter cette comptabilité lorsqu'elle existe; sauf à tenir compte du cas où le contribuable est lui-même astreint au secret professionnel, comme lorsqu'il s'agit d'un médecin, par exemple.

Puis le tribunal ayant apprécié les arguments invoqués par les parties, ayant demandé des éclaircissements, fixe lui-même la base de l'impôt.

On s'est vivement élevé contre ce pouvoir du tribunal administratif, on a dit qu'il était exorbitant, contraire aux principes de notre droit commun. Devant un tribunal, l'une des parties, le demandeur a la charge de la preuve; le tribunal se borne à apprécier si cette preuve a été faite. Cette objection, si intéressante soit-elle, relève de la théorie, n'oublions pas qu'en matière fiscale, il faut avant tout se placer au point de vue pratique; tout le mécanisme d'un impôt doit-être subordonné à sa facilité de recouvrement; d'ailleurs, il n'y a pas à discuter actuellement ce pouvoir puisqu'il résulte de la loi : « le tribunal..... fixe la base d'imposition ».

Voilà comment, si aucune réforme nouvelle ne vient modifier l'aspect de cette cédula, nous assisterons en matière de bénéfices non commerciaux à une évolution du mode actuel d'imposition qui est la taxation d'après la déclaration contrôlée vers un autre système de fait qui sera la taxation administrative, sous le contrôle des tribunaux administratifs. Et c'est peut-être la vraie solution du problème.

CHAPITRE VII

L'Impôt Général sur le revenu

Nous avons vu que chaque source de revenus était rangée suivant sa nature dans une cédula. Pour chaque contribuable, on fait ensuite le total de ces différents revenus qui ont été déjà taxés séparément une première fois, suivant le principe de la discrimination des revenus et ce total est frappé d'un impôt complémentaire, l'impôt général sur le revenu qui, lui, est établi suivant le principe de la personnalité.

L'impôt général sur le revenu est donc le couronnement de l'édifice, c'est l'aboutissement des cédules. Cependant il fut voté bien avant les impôts cédulaires.

Nous n'insisterons pas sur cette façon de placer la charrue avant les bœufs. Nous noterons plutôt que cet impôt ne présente pas un caractère absolu de nouveauté.

« Dans notre ancienne fiscalité, un impôt était destiné, en principe, à saisir les facultés globales du contribuable : la contribution personnelle mobilière. Nous avons vu qu'en fait cet impôt ne remplissait pas son rôle et avait dégénéré en une taxe sur la dépense d'habitation. On peut cependant le considérer

« comme un antécédent, fort insuffisant et fort défectueux de l'impôt sur le revenu global ¹ ».

Voici le texte qui détermine la consistance de ce revenu global ².

Loi du 15 juillet 1914.

« *Art. 10.* — L'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable, le revenu net est déterminé, en égard aux propriétés et aux capitaux que possède ce contribuable, aux professions qu'il exerce, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont il jouit, ainsi qu'aux bénéfices de toutes occupations lucratives auxquelles il se livre, sous déduction.

« 1^o Des intérêts des emprunts et dettes à sa charge;

« 2^o Des arrérages de rentes payées par lui à titre obligatoire;

« 3^o De tous les impôts directs et taxes assimilées acquittés par lui³;

« 4^o Des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle.

« Le revenu imposable correspondant aux diverses sources de revenus énumérées ci-dessus est déterminé chaque année d'après leur produit respectif pendant la présente année.

« En ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, le contribuable a la

1. Allix, *op. cit.*, p. 558.

2. Voir aussi le Décret du 17 janvier 1917, chapitre premier.

3. Alinéa ainsi modifié par l'article 1^{er} de la loi du 23 février 1917.

faculté de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial ¹.

En Allemagne, l'Einkommensteuer d'Empire, est précisément un impôt global sur le revenu ; il n'existe pas en effet d'impôts cédulaires. Mais en pratique, il joue le rôle qui dans les autres pays est dévolu à ces impôts.

Il vise en effet toutes les catégories de revenus. C'est ainsi que les collectivités, à l'exception des personnes publiques, paient un impôt sur le revenu (*Körperschaftsteuer*).

Quant à l'impôt de superposition qui existe dans les nations ayant adopté une fiscalité moderne, son rôle est dévolu au *Kapitalertragsteuer* qui est un impôt complémentaire sur la fortune acquise. Malgré sa désignation, cet impôt ne porte pas sur le capital, mais sur le revenu des capitaux mobiliers tels que dividendes, intérêts des obligations, intérêts des prêts industriels et commerciaux, etc... Des exceptions sont prévues pour les collectivités à but désintéressé, les caisses d'épargne et les coopératives.

En Angleterre, l'impôt complémentaire est la *supertax* :

Remarquons qu'elle ne porte que sur les gros revenus. En effet n'en sont passibles que les revenus supérieurs à 2.000 livres : ce qui représente au pair, 50.000 francs.

C'est là une différence notable avec notre impôt global.

Le tarif est progressif et la déclaration obligatoire.

1. Article ainsi complété par l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917.

En Italie, l'impôt complémentaire, n'a été institué qu'en 1920, lors de la réforme fiscale.

Cet impôt atteint le revenu global quand il dépasse 3.000 livres.

A l'imitation du système français, les célibataires subissent une majoration de 20 pour 100 lorsque leur revenu est supérieur à 6.000 livres.

Le tarif est progressif.

La déclaration est obligatoire et combinée avec la taxation administrative.

Pour dégager la part de la constatation directe et de la part du forfait, nous suivrons dans ce chapitre un procédé un peu différent de celui adopté jusqu'alors.

C'est qu'ici la source du forfait est triple. C'est d'abord l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917 :

« En ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial.

Puis c'est l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 :

« En ce qui concerne les personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt.

Ce sont enfin les articles concernant l'abattement, les déductions et réductions pour charges de famille.

Loi du 15 juillet 1914.

Art. IX. — Modifié par l'article 6 de la loi du 25 juin 1920. — Sont affranchies de l'impôt.

Les personnes dont le revenu imposable n'exçède pas la somme de 6.000 francs majorée, s'il y a lieu, conformément à l'article 12, ci-après.

Art. XII. — Modifié par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920. — Les contribuables mariés ont droit, sur leur revenu annuel, à une déduction de 3.000 francs.

La même déduction est accordée, en cas de décès de l'un des époux, au conjoint survivant non remarié et ayant à sa charge un ou plusieurs enfants issus du mariage.

En outre, tout contribuable a droit sur son revenu annuel, à une déduction de 1.500 francs par personne à sa charge si le nombre des personnes à sa charge ne dépasse pas cinq.

Toutefois, pour chaque enfant au-dessous de vingt et un ans, resté à la charge de ses parents, et pour chaque personne au delà de la cinquième, quel que soit son âge, la déduction sera portée à 2.000 francs.

Loi du 31 juillet 1917.

Art. 52. — Modifié par l'article V de la loi du 25 juin 1920. — Sur les impôts institués par la présente loi et perçus par voie de rôles, ainsi que sur l'impôt foncier, chaque contribuable a droit, en ce qui concerne la part de l'Etat, à une réduction réglée comme il suit :

1^o Pour tout contribuable dont le revenu total, déduction faite des déductions pour situations et charges de familles prévues par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914 n'est pas supérieur à 10.000 francs ; 7, 50 pour 100, pour chaque personne à sa charge jusqu'à la deuxième et 15 pour 100 pour chacune des autres personnes à partir de la troisième.

2^o Pour tout contribuable dont le revenu net total, tel qu'il est défini ci-dessus, est supérieur à 10.000 francs, 5 pour 100 pour chacune des trois premières personnes à sa charge et 10 pour 100 pour chacune des autres personnes à partir de la quatrième, sans que toutefois le montant total de la réduction ne puisse dépasser 300 francs ¹ par personne à la charge du contribuable.

Nous allons examiner successivement ces diverses sources du forfait.

Le revenu imposable est un revenu *net*. Pour établir le revenu, la meilleure méthode consiste à déterminer d'abord le montant des revenus *nets* des diverses catégories ; puis à retrancher de ce total le montant des charges qui affectent l'ensemble des revenus en général, sans se rapporter plus spécialement à une catégorie déterminée de revenus.

Les divers revenus à porter en recettes sont les suivants :

Revenus des propriétés foncières bâties ;

Revenus des propriétés foncières non bâties ;

1. 2.000 francs pour l'impôt général sur le revenu, (article 15 de la loi du 14 juillet 1915, modifié par l'article 8 de la loi du 25 juin 1920),

Revenus des valeurs et capitaux mobiliers;
Bénéfices de l'exploitation agricole;
Bénéfices industriels et commerciaux;
Bénéfices de l'exploitation des mines;
Traitements et salaires;
Pensions et rentes viagères;
Bénéfices des professions non commerciales, en y comprenant les revenus des occupations et exploitations lucratives qui ne rentrent spécialement dans aucune des catégories ci-dessus.

Pour l'évaluation de chacune de ces diverses catégories, il y a deux méthodes possibles, en vertu de l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917, ou bien déclarer le bénéfice réel qui sera contrôlé par la méthode de constatation directe, ou bien recourir au forfait, lorsque ce dernier est prévu.

Nous ne passerons pas en revue, pour chacune de ces catégories, comment on évalue le revenu réel et quel est d'autre part, le mécanisme du forfait; nous avons examiné l'un et l'autre procédé en détail, lors de l'étude particulière de chaque cédula; revenir sur ces différents points serait une répétition inutile.

Nous nous bornerons à apprécier les résultats donnés par l'une et l'autre méthode :

Pour les revenus fonciers qu'il s'agisse de propriétés bâties ou de propriétés non bâties, la solution la plus avantageuse pour le contribuable est de s'en tenir au forfait; il y a intérêt à deux points de vue : il est d'abord dispensé de fournir des justifications et ensuite l'évaluation forfaitaire est de beaucoup la plus avantageuse. La contre-partie est une forte perte pour l'Etat.

Retenons bien cette conclusion défavorable au Trésor : il n'est pas rare de la voir réapparaître chaque fois qu'il s'agit de forfait.

Ce n'est donc qu'à titre exceptionnel, en cas de très faible rendement que le contribuable déclarera son revenu réel.

Pour les revenus des valeurs et des capitaux mobiliers, il n'y a pas de forfait, c'est le revenu réel qu'il faut déclarer.

Les différentes sources de revenus sont ici les suivantes :

Rentes, bons, obligations des Etats, des villes et des colonies, qu'il s'agisse de la France ou de l'Etranger.

Remarquons à ce sujet que les revenus des valeurs émises par l'Etat français sont bien exonérés de tout impôt particulier, mais que cette exemption ne s'étend pas à l'impôt général sur le revenu.

Pour les valeurs étrangères, il est à peine besoin de faire remarquer qu'il doit être tenu compte du change.

Nous avons ensuite les différents placements industriels ou commerciaux, qu'il s'agisse d'entreprises particulières ou de sociétés, que les exploitations soient françaises ou étrangères. Ce sont : les actions, les parts d'intérêts, les parts de fondateurs, les commandites, les obligations, les emprunts, les intérêts de comptes-courant etc...

Il y a encore les créances privilégiées, hypothécaires, chirographaires ;

Les dépôts ;

Les cautionnements.

Les dépenses à déduire du revenu brut sont de deux sortes :

1^o Les impôts : taxe sur le revenu, droit de timbre, droit de transmission.

2^o Les sommes payées aux banques à titre de commissions, droit de garde, frais d'encaissement, etc...

Dans tout cela, il n'y a pas de trace de forfait.

En revanche pour les bénéfices agricoles, c'est le forfait qui est de règle.

Ce n'est qu'exceptionnellement, au cas où le rendement a été particulièrement faible, que le contribuable demandera à être imposé d'après le bénéfice réel.

Nous avons signalé ce qu'il y avait de défectueux et de choquant dans l'insuffisance du forfait actuel ; nous nous bornerons à faire constater quelle grave répercussion cette insuffisance entraîne au point de vue de l'impôt général sur le revenu.

Pour les bénéfices industriels et commerciaux, on a le choix entre le bénéfice réel et entre le forfait. En réalité, comme conséquence de l'évolution législative et de l'activité de l'Administration, le bénéfice réel tient à prendre la première place.

Pour les bénéfices de l'exploitation minière ; la cédula a la forme d'une taxe assimilée aux contributions directes ; c'est ce qui fait que nous n'avons pas eu l'occasion de l'examiner jusqu'à présent.

Nous allons brièvement passer en revue le mécanisme de cette taxe.

La taxe comprend deux éléments :

1^o Une redevance fixe calculée d'après la superficie de la concession;

2^o Une redevance proportionnelle, basée sur le revenu net.

Ce revenu net est évalué de manières différentes, suivant qu'il s'agit de sociétés par actions ou non.

Dans le premier cas, on prend le montant des dividendes de l'année précédente.

Il s'agit donc du revenu réel contrôlé par la méthode de la constatation directe.

Dans les autres cas, c'est l'évaluation administrative. Un comité d'évaluation, composé du préfet président, de deux conseillers généraux, du directeur des contributions directes, de l'ingénieur départemental des mines et de deux propriétaires miniers fixe le produit net imposable.

Mais le second système peut être remplacé par l'*abonnement*. On retrouve donc ici le forfait complété par l'abonnement.

L'abonnement peut porter soit sur le total de la redevance, soit sur la somme à payer pour chaque tonne vendue dans l'année, en distinguant, s'il y a lieu, les produits par catégories. L'abonnement est accordé par arrêté des ministres des Finances et des Travaux publics; sa durée maxima est de cinq ans.

Ainsi pour les sociétés anonymes le seul revenu envisagé est le revenu réel; pour les autres contribuables, il y a ou bien taxation administrative qui est établie également d'après le revenu net, ou bien abonnement; mais le contribuable n'a pas le droit absolu de choisir celui des deux

modes qui lui convient : en principe, il est soumis à la taxation administrative et s'il demande à user de l'abonnement le ministre décide s'il y a lieu de faire droit à sa demande. En fait, il ne peut refuser sans motif grave.

Pour l'impôt général, sur le revenu, le revenu à déclarer sera celui même qui sert de base à l'assiette de la taxe sur la redevance des mines.

Dans les traitements et les salaires, le forfait peut apparaître, nous l'avons vu, lorsqu'il s'agit soit d'apprécier des avantages en nature, ou des pourboires, soit d'évaluer le montant des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

Quant aux professions non commerciales, c'est le revenu réel qui est à retenir, le forfait y étant inconnu.

Il convient maintenant d'envisager quelles sont les dépenses qui, sans affecter une source de revenus en particulier, grèvent l'ensemble du revenu. Ces dépenses ont été fixées limitativement par la loi.

Ce sont :

Les intérêts des dettes et emprunts contractés par le contribuable ;

Les arrérages de rentes payées par lui a à titre obligatoire ;

Les impôts directs et taxes assimilées acquittés par lui ;

Les pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, industrielle ou commerciale.

Pour les intérêts des dettes, il y a lieu de faire plusieurs remarques :

La dette elle-même peut être contractée sous une forme quelconque : il suffit que son existence soit démontrée d'une façon certaine.

Quant à la déduction, elle ne doit jamais comprendre le capital remboursé; car il y a là une simple restitution et non une dépense. Si donc, la dette s'éteint par annuités, le débiteur ne devra demander la déduction que de la part représentative des intérêts à l'exclusion de l'amortissement du capital.

Les dettes hypothécaires constituent une charge de l'immeuble qu'elles grèvent : il semble donc qu'en bonne logique, elles devraient être considérées comme charge de la propriété foncière. C'est donc du produit brut des propriétés que les intérêts devraient être déduits; si ces intérêts dépassaient le revenu, il y aurait déficit d'exploitation et c'est cette différence seulement qu'il y aurait lieu de retrancher du revenu global. C'est du moins ainsi que l'on procède pour emprunts contractés en vue de l'exploitation agricole, industrielle ou commerciale.

D'ailleurs le contribuable peut en outre par voie de réclamation demander qu'il soit tenu compte des intérêts des dettes hypothécaires, dans le calcul de l'impôt foncier.

Malgré toutes ces raisons il a été décidé que les dettes hypothécaires seraient considérées comme charge du revenu global.

Puisque la loi considère que les impôts directs sont une charge du revenu global, on ne devrait pas les retrancher des revenus de certaines catégories, même lorsqu'ils frappent spécialement ces catégories.

Cette façon de procéder, si elle n'a pas la logique pour elle, est cependant la seule qui soit légale. Cette anomalie s'explique par le fait que la loi qui institua l'impôt général

a été votée en premier lieu avant les impôts cédulaires.

En pratique, l'administration admet le procédé contraire qui est plus logique et plus avantageux pour le contribuable; la déduction a lieu dès le calcul de l'impôt cédulaire, et, ainsi par voie de conséquence, il en est tenu compte pour l'évaluation du revenu global.

Plusieurs réponses du ministre des Finances ont d'ailleurs approuvé cette façon de procéder.

Quand l'exploitation d'une entreprise quelconque : agricole, industrielle, commerciale ou même non commerciale s'est soldée par un excédent de dépenses, il est bien évident que tout d'abord, il n'y a pas lieu d'imposer cette entreprise à un impôt cédulaire, mais d'autre part, si le contribuable a d'autres sources de revenus, ces revenus serviront à combler le déficit; dans ces conditions, il est juste de tenir compte de ce déficit et de le retrancher du revenu global.

Dans l'exposé que nous venons de faire, on a vu fréquemment apparaître le forfait lorsqu'il s'agissait de déterminer ces différents revenus partiels dont la somme constitue le revenu global.

Il est donc juste de dire que le forfait est intimement lié à la détermination du revenu global.

Mais jusqu'à présent, on n'a pas vu le revenu global lui-même être estimé suivant un forfait.

Ce cas existe pourtant : il concerne les personnes, qui sans être domiciliées en France, y possèdent une résidence habituelle. Ces personnes sont passibles de l'impôt général sur le revenu. Mais pour elles, le revenu global est fixé *forfaitairement* à 7 fois la valeur locative de l'habita-

tion ou des diverses habitations dont elles disposent en France.

On a vu et maintes fois prouvé que l'habitation ne constituait pas un indice sur de la fortune ; surtout lorsqu'il s'agit de grosses fortunes.

Aussi la loi n'adopte-t-elle ce forfait qu'à défaut d'éléments plus certains.

Car si les personnes dont il s'agit possèdent en France des exploitations, des entreprises ou si elles y exercent une profession ou bien s'y livrent à des occupations qui soient pour elles une source de revenus supérieurs au forfait, c'est cette dernière base qui est adoptée pour l'assiette de l'impôt.

Lorsque l'on a déterminé le revenu global net d'un contribuable ce revenu n'est pas retenu intégralement pour le calcul de l'impôt. Une première tranche est exemptée, c'est celle qui correspond au *minimum d'existence*.

« On entend par *minimum d'existence* — Montesquieu parlait dans le même sens du « nécessaire physique » — ce montant du revenu qui est indispensable à un individu ou à une famille pour entretenir sa vie ¹ ».

Cette conception est claire et juste, mais son application soulève de grosses difficultés. Aussi, le forfait s'impose-t-il ; mais il n'en subsiste pas moins une grosse part d'arbitraire et de tâtonnements quand il s'agit de fixer un chiffre. Il n'y a qu'à jeter un coup d'œil sur les législations étrangères pour voir que ce chiffre varie sensiblement d'un pays à l'autre.

1. Allix, *op. cit.*, p. 447.

Ce qui contribue ici à augmenter les difficultés, c'est qu'on complique le problème, en y greffant inutilement d'autres considérations qui y sont absolument étrangères. Exemples : L'un dira : il ne faut pas oublier que dans tout pays, et en particulier en France, ce sont les petites fortunes qui forment la grosse majorité et si l'on veut que l'impôt soit productif il ne faut pas trop relever le minimum exempté.

Un autre fera valoir que les petites cotes ne rapportent presque rien, surtout lorsqu'il s'agit d'un impôt global a tarif nettement progressif, dès lors ces cotes coûtent beaucoup plus de temps à l'administration — temps qui serait utilement employé à contrôler les grosses fortunes — qu'elles ne rapportent à l'Etat. Il demandera donc un minimum élevé.

Enfin un dernier proclamera que dans la nation, tous les citoyens doivent être astreints à l'impôt et à l'impôt direct qui est le seul qui soit supporté d'une manière consciente et qu'il est inadmissible qu'il existe une classe qui soit exemptée de cet impôt, tout en ayant le droit de voter. La conclusion sera en faveur d'un faible minimum ou même de la suppression de tout minimum.

Prises en elles-mêmes, chacune de ces considérations sont excellentes : mais elles ont le tort de compliquer un problème qui l'est déjà suffisamment.

La logique veut que l'on tombe d'abord d'accord sur le principe. Doit-on exempter le minimum d'existence ? Ou bien l'exemption à la base sera-t-elle basée sur une autre considération ?

Si c'est le minimum d'existence qui est adopté, ce sera uniquement à la statistique qu'il appartiendra de fixer un chiffre; sans que toutefois l'on se fasse trop d'illusion sur la valeur de ce chiffre.

Les déductions et les réductions pour charges de famille sont aussi fixées forfaitairement. Et il est bien certain qu'il ne peut en être autrement. Cependant dans certains cas particuliers, on pourra évaluer exactement ce que coûte à un contribuable une personne qui est à sa charge. Par exemple, un contribuable peut être condamné par le tribunal à verser une pension alimentaire à son père. C'est encore le cas de quelqu'un qui est en instance de divorce, le président du tribunal peut décider, en référé, que cette personne devra verser à sa femme une pension déterminée, pendant toute la durée du procès.

Mais lorsqu'il s'agit de fixer légalement les chiffres de ces déductions pour charges de famille; il ne faut pas comme plus haut compliquer le problème de considérations qui lui sont étrangères. Il ne faut pas, par exemple, transformer ces avantages en prime pour l'accroissement de la natalité. Ce ne sont pas ces maigres avantages qui décideront les gens à se marier et selon la parole de l'Evangile « à croître et à multiplier ».

Cette expérience n'est pas nouvelle, elle a été tentée et sans succès sous le Bas-Empire romain.

Il y a là une question de morale et il ne suffit pas de voter une loi pour transformer les mœurs.

Mais un problème de justice fiscale n'en existe pas moins; voici en quels termes il se pose :

« Il va de soi que deux contribuables qui ont le même
« revenu, sont inégalement riches, si l'un a des charges
« de famille que ne supporte pas l'autre. Un revenu de
« 10.000 francs par exemple, représente pour un céli-
« bataire et pour un homme qui a femme et enfants un
« degré d'aisance très différent. Il est légitime qu'un im-
« pôt qui doit être équitablement adapté aux facultés res-
« pectives des contribuables soit, malgré l'égalité des
« revenus, plus lourd pour le premier que pour le second.
« Rentrent d'ailleurs dans les charges de famille non seu-
« lement l'entretien des enfants, mais encore celui des
« ascendants et des autres personnes aux besoins des-
« quelles le contribuable a l'obligation de subvenir. Cette
« déduction est aujourd'hui admise dans presque tous les
« systèmes fiscaux¹ ».

Le législateur devra donc se préoccuper d'équilibrer le fardeau fiscal entre ceux qui sont surchargés de famille et ceux qui sont célibataires ou qui n'ont pas d'enfant. Mais il y a un certain manque de forme, un aspect tracassier et vexatoire dans les dispositions actuelles de l'article 9 de la loi du 25 juin 1920 qui promulgue une sorte de pénalité contre les célibataires et les ménages sans enfant.

Veut-on tenir compte des charges de famille? rien n'est plus juste, rien n'est plus raisonnable. Augmentons encore les abattements pour la femme et pour chaque enfant; l'impôt qui atteint les célibataires et les ménages stériles en sera naturellement aggravé par voie de consé-

1. Allix, *op. cit.*, p. 449.

quence, sans qu'il soit besoin d'employer des pénalités vexatoires. Il s'agit d'aider les uns et non de pénaliser les autres.

En résumé, la méthode adoptée pour le revenu global consiste à envisager le revenu réel : tel est le principe.

Le forfait qui apparaît si souvent dans l'évaluation des diverses composantes de ce revenu global, puis dans le minimum exempté et dans les déductions et réductions pour charges de famille ne joue cependant qu'un rôle secondaire.

Or, cette méthode a suscité de nombreux adversaires qui ici encore proposent de recourir au forfait. Au lieu de considérer le revenu global comme le total des différents revenus envisagés en principe, dans leur réalité, on déterminerait *apriori* ce revenu global lui-même au moyen d'un forfait.

« On pouvait très facilement instituer cet impôt (l'impôt général sur le revenu) sans bouleverser le régime fiscal existant qui, à défaut d'autres mérites, avait au moins celui d'être accepté sans résistance par le contribuable, d'être entré dans ses habitudes, et de fournir chaque année à l'Etat des sommes considérables...

« On eût transformé à nouveau la contribution (mobilière) en un impôt de quotité, et on eût institué un tarif basé à la fois sur le loyer, sur le nombre des domestiques au service du contribuable, sur la possession de chevaux, voitures et automobiles, au besoin sur la possession de jardins d'agrément et de terrains de chasse.

« Dans un pareil impôt, on aurait introduit sans difficulté tous les principes de justice fiscale qui se sont

« peu à peu imposés à la conscience publique au cours du
« dix-neuvième siècle : la progressivité du taux de l'im-
« pôt, la déduction des charges de famille, et l'exemption
« du minimum d'existence...

« Mais en France, nous aimons peu à corriger les ins-
« titutions dont l'épreuve du temps nous a montré les
« défauts : nous préférons les jeter par terre, pour courir
« à de nouvelles expériences et parfois à de nouvelles
« déceptions ¹ ».

Ce sont là les idées qui avaient été déjà exposées dans plusieurs anciens projets d'impôt sur le revenu, lorsque la question de la réforme fiscale était en pleine discussion au Parlement.

Le projet Peytral (1898) est le plus typique. On considérait d'abord le loyer : on le divisait en tranches que l'on multipliait par des coefficients, en tenant compte de la population. On obtenait ainsi un certain chiffre auquel on ajoutait diverses sommes par domestiques, voitures et chevaux, chiens d'agrément, etc... Le total obtenu était censé représenter le revenu global.

Ce système prévoyait des abattements et des réductions pour charges de famille.

C'est toujours ce vieux projet que l'on voit réapparaître périodiquement dans la presse avec des modifications plus ou moins heureuses, sous lesquelles il n'est point difficile de le reconnaître.

Et ce projet actuellement si vieux, si démodé, n'était déjà pas à l'époque où on le préconisait, une nouveauté.

1. Sauvage, *op. cit.*, p. 44 et 45,

Il avait été déjà proposé : plus encore il avait déjà été mis en pratique, lors de la grande réforme fiscale de la Révolution.

En effet la vieille contribution mobilière est à son origine dans l'intention du législateur un véritable impôt sur le revenu.

A sa création, décret des 13 janvier et 18 février 1791, la contribution mobilière comprend les 5 taxes suivantes :

- 1^o Une taxe fixe de la valeur de 3 journées de travail.
- 2^o Une taxe progressive sur l'habitation,
- 3^o Une taxe progressive sur les domestiques,
- 4^o Une taxe progressive sur les chevaux et mulets,
- 5^o Une cote mobilière sur le revenu présumé d'après le loyer.

Quand on voulut l'appliquer, cet impôt rencontra de telles difficultés, souleva de telles réclamations qu'il fallut le remanier constamment ; on peut même dire qu'à ses débuts, il fut l'objet de modifications annuelles : créé en 1791, il fut en effet remanié en 1792, 1793, 1794, 1795, 1799, 1800.

Le nombre des taxes varie entre 5 et 7 ; on supprime les unes, on remplace les autres ; l'impôt lui-même est tour à tour contribution de quotité, contribution de répartition.

Il ne devait trouver qu'en 1832 seulement, sa forme définitive avec la loi fondamentale du 21 avril 1832 ; mais au prix de quelles amputations, on l'avait rendu viable ; il ne comprenait plus qu'une taxe personnelle et une cote mobilière *proportionnelle à la valeur locative de l'habitation*.

Plus encore, une enquête administrative révéla en 1884, que cette contribution était assise d'une manière

illégal dans 32.000 communes sur 36.000 : au lieu de répartir le contingent communal d'après la valeur locative des habitations, les répartiteurs faisaient cette répartition d'après la fortune présumée du contribuable.

C'était là une taxation d'office sur le revenu qui présentait tous les dangers d'arbitraire, d'erreur et parfois de partialité. Ce qui avait amené irrésistiblement cette évolution illégale, c'est que les répartiteurs s'étaient rendus compte que le loyer n'était pas proportionnel à la fortune et que l'application exacte de la loi aurait eu pour conséquences des injustices intolérables.

Voilà donc à quoi aboutit une tentative laborieuse d'impôt sur le revenu basée sur le loyer et ce que l'on a appelé les indices somptuaires.

Elle aboutit à la contribution personnelle-mobilière avec ses nombreuses vicissitudes.

Malgré cette expérience, le législateur de 1914 a suivi les mêmes errements, lorsqu'il a voulu établir un forfait, en matière de revenu global. Il a décidé que ce revenu serait considéré comme étant égal à sept fois la valeur locative de l'habitation. Toutefois, il ne s'est guère fait d'illusions sur la médiocrité de cette base : aussi n'y a-t-il recouru que lorsqu'il s'agit de personnes non domiciliées en France, parce qu'ordinairement ces personnes tirent leurs revenus de l'étranger et que, dans ces conditions, on ne peut connaître leur revenu réel. Et ainsi, même pour les étrangers, il revient à la règle générale, lorsque ces personnes possèdent en France des exploitations où y exercent une profession : elles sont alors taxées d'après le revenu réel qu'elles tirent de ces exploitations ou de cette profession, si ce revenu est supérieur au forfait.

Mais, pourquoi le législateur a-t-il adopté un forfait que l'expérience avait déjà condamné? C'est parce qu'il n'est pas possible d'en trouver de meilleur.

Tous les projets de réforme qui prétendent établir un forfait en matière de revenu global, tous ces projets ont un principe commun : le revenu est basé sur le loyer.

Certes ce n'est plus le loyer seulement qui est envisagé, ces systèmes sont tous très complexes et cette complexité même est la preuve de la difficulté que l'on éprouve à vouloir déduire la réalité des signes extérieurs. Mais quels que soient le nombre et la nature des indices secondaires, quelle que soit la manière dont on les combine et dont on les interprète : on retrouve toujours à la base de toute la construction le loyer comme élément fondamental.

Or « la valeur locative comme base d'impôt, est en effet une base arbitraire, car il n'y a aucune relation fixe entre la dépense du loyer et la fortune du contribuable ¹ ».

Pourquoi donc s'obstiner à établir sur une base aussi fragile la lourde charge d'un impôt progressif ?

C'est vainement que les partisans du forfait prétendent que dans leurs projets, la base du loyer est corrigée, mise au point, étayée, renforcée par d'autres indices. C'est vouloir reprendre la tentative de l'Assemblée constituante que l'expérience a formellement condamnée.

« Si l'on s'est heurté à de tels obstacles à une époque
« où les contribuables restaient généralement fixés dans
« leur région d'origine et où la fortune était presque ex-
« clusivement constituée par des revenus fonciers, c'est-

1. Allix, *op. cit.*, p. 562.

« à-dire par des revenus apparents, à quelles difficultés
« ne se heurterait-on pas aujourd'hui en présence du dé-
« veloppement des valeurs mobilières, des bénéfices com-
« merciaux et agricoles et de l'augmentation des salai-
« res, c'est-à-dire des revenus non apparents ?

« Il ne paraît pas très opportun, dès lors, de recommen-
« cer une expérience qui a si lamentablement échoué à
« une époque où le problème à résoudre était infiniment
« moins complexe¹ ».

L'évaluation forfaitaire du revenu global, c'est le re-
tour à la vieille contribution mobilière qui « était le plus
improportionnel de tous les impôts, celui qui présentait
au plus haut degré le défaut d'*impersonnalité*² ».

Préconiser le forfait pour évaluer le revenu global,
c'est renier les leçons de l'expérience, méconnaître les
enseignements de l'histoire et s'opposer à l'évolution fis-
cale.

1. Pierre Bodin, *Les projets de réforme fiscale. Encyclopédie parle-
mentaire*, n° 2, 1922.

2. Allix, *op. cit.*

Conclusion

Le nouveau système d'impôts doit en principe être assis sur les revenus réels, contrôlés par la méthode de la constatation directe. Le forfait ne doit être employé qu'à titre subsidiaire : ce qui ne veut pas dire qu'il faille le proscrire. Son emploi rendra les plus grands services à condition qu'il reste à sa place qui est secondaire et qu'on ne prétende pas lui faire jouer le rôle principal : ce qui serait tout simplement un retour déguisé à l'ancien régime fiscal qui a fait son temps.

Voici quel est le rôle du forfait :

Pour le foncier, la méthode actuelle sera acceptable lorsque les évaluations foncières auront été revisées. On pourrait réaliser deux progrès en diminuant de moitié l'intervalle qui sépare deux révisions et en employant pour l'évaluation des propriétés non bâties une méthode plus simple et qui reposerait directement sur la valeur locative réelle, comme il est déjà d'usage pour les propriétés bâties.

L'imposition des bénéfices commerciaux doit être en principe basée sur le bénéfice réel ; le forfait étant réservé aux petites entreprises ; en entendant par là celles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à un nombre qu'il reste à fixer entre 120.000 et 200.000 francs.

L'évaluation des bénéfices agricoles sera en principe forfaitaire, le présent état de choses ne permettant pas de dégager avec certitude le bénéfice réel; mais la réforme du forfait actuel s'impose en raison de son rendement dérisoire. On pourrait en outre amorcer un nouveau mode de taxation, en décidant que les grandes exploitations seront imposées d'après le bénéfice réel.

Une grande exploitation serait celle dont la valeur locative, préalablement calculée au moyen du forfait légal dépasserait une certaine somme. Ce maximum de la moyenne culture qui serait fixé au début à un chiffre très élevé serait plus tard abaissé progressivement.

Dans la cédule des traitements et salaires, pensions et rentes viagères, le forfait n'apparaît qu'à titre de détail.

Pour les professions non commerciales un mode forfaitaire serrant d'assez près la réalité serait désirable; malheureusement on n'a encore rien proposé de pratique et d'équitable : aussi la constatation directe, malgré tous les obstacles qu'elle rencontre, est-elle encore la meilleure méthode à suivre.

Quant à l'impôt général sur le revenu, il est incompatible avec tout forfait, étant donnés sa nature même et le rôle qu'il doit jouer. Le forfait doit rester cantonné à l'état d'exception dans le seul cas prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914. Toute extension de son emploi serait la ruine du système et le retour à la défectueuse mobilière qui ne pourra jamais être mise au point.

Telles sont les conclusions qui découlent de cette étude, on peut les résumer en disant : qu'en principe, dans

le système actuel d'impôts sur les revenus, la constatation directe doit être la règle et le forfait l'exception.

Pour arriver à cette conclusion, nous nous sommes volontairement astreints à n'observer que les faits ; mais il nous semble que cette étude serait incomplète si nous n'examinions pas quelles sont les principales préventions du public contre la méthode de la constatation directe. Le facteur psychologique a une trop grande importance au point de vue pratique de l'acclimatation du système pour que nous le négligions.

Si nous envisageons ces griefs en dernier lieu, c'est par là que nous terminerons — c'est qu'ils ne s'adressent pas plus particulièrement à une cédule déterminée qu'à l'impôt général, mais à la méthode elle-même.

Voici les vices qu'on lui prête :

1^o l'arrêt du développement économique.

2^o l'inquisition fiscale,

3^o l'impopularité.

1^o Le premier reproche est très grave. Mais on ne voit pas en quoi le fait de baser l'impôt sur le bénéfice réel puisse nuire à la prospérité économique. Ce qui est une entrave économique, ce sont des impôts trop lourds. Lorsque l'on demande beaucoup trop à l'impôt, on peut adopter la base que l'on voudra : bénéfice réel, forfait ou indices extérieurs ; la charge n'en sera pas moins accablante pour le contribuable et la répercussion n'en sera pas moins sensible sur le ralentissement des affaires et l'augmentation du coût de la vie. Il y a là une question de tarif et non une question d'assiette.

2^o Inquisition fiscale ! Le grand mot est lâché ! Que de fois l'a-t-on entendu dire ? Combien de fois encore ne l'entendrons-nous pas ? Formule commode qui fait image, elle passe et repasse de bouche en bouche, dispensant de raisonner, dispensant de réfléchir. C'est le cri de ralliement des rétrogrades, le « maître-mot » de Kypling, le « tarte à la crème » de Molière.

On se demande avec étonnement ce que tous ces gens peuvent avoir à cacher. Les choses qui touchent tant soit peu à l'intimité de la famille et du foyer n'ont pas à intervenir dans ces questions d'impôts. Et quand on songe avec quelle facilité beaucoup racontent au premier venu qui ne leur demande rien, leurs petites affaires, on est stupéfait lorsqu'on entend ces mêmes personnes crier à l'inquisition. On est alors tenté de croire que ce n'est pas leur délicatesse froissée qui se révolte, mais la crainte d'avoir à rendre compte d'une fausse déclaration.

3^o Il y a un peu de naïveté et beaucoup de faiblesse à invoquer le reproche de l'impopularité. Que l'on cite un seul impôt qui soit populaire ! Les nouveaux impôts sont toujours détestés ; les anciens ont pour eux l'habitude.

Quant à l'opinion populaire il faut en tenir compte, car c'est une force considérable : bien de sages réformes ont échoué qui n'avaient contre elles que d'être impopulaires. Cependant, ce n'est pas un argument de dire d'un impôt qu'il ne plaît pas. Il ne s'agit pas d'un article de mode. Pour des questions aussi délicates, aussi complexes et, actuellement, aussi graves que les questions financières, ce n'est pas dans la masse peu éclairée que l'on doit prendre avis. Ce qu'il faut, c'est éduquer cette masse :

Il faut lui donner confiance et non lui insuffler cette idée que ceux qui se soumettent à l'impôt sont des dupes ; lui montrer qu'en s'ameutant contre un système qui tente de réaliser plus de justice, elle fait le jeu d'une minorité intéressée.

Il faut avec patience et ténacité réfuter ces aphorismes décevants et faux tels que « ne paie que qui veut et que ce qu'il veut », en montrant que si les nouveaux impôts n'étaient que des « impôts volontaires », ils n'eussent pas réalisé les plus-values énormes qu'on ne soupçonnait même pas, mais fait irrémédiablement faillite.

Le public à qui on demande de gros sacrifices, les consentirait volontiers, car il se rend bien compte de leur nécessité ; mais ce qui le trouble c'est la crainte que le voisin ne paie pas. Dans un pays où la passion de l'égalité est poussée peut-être plus loin que le culte de la liberté, où l'amour-propre est chatouilleux et où la crainte du ridicule est exagérée, au lieu de proclamer que l'impôt sur le revenu est « l'impôt des poires » on ferait mieux de prêcher le devoir fiscal.

Vu :

Le Doyen,

H. BERTHÉLEMY

Vu, le président de la thèse

Edgard ALLIX

Vu et permis d'imprimer :

*Le Recteur de l'Académie
de Paris,*

APPEL.

Table des Matières

Introduction	11
Chapitre premier. — Le forfait en général	15
Chapitre II. — L'impôt foncier	28
Impôt sur le revenu des propriétés non bâties et sur le revenu des propriétés bâties.	28
<i>Section I.</i> — Impôt foncier des propriétés non bâties	29
<i>Section II.</i> — Impôt foncier des propriétés bâ- ties	38
<i>Section III.</i> — L'impôt foncier à l'étranger et appréciation du système français	43
Chapitre III. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.	48
Chapitre IV. — L'impôt sur les bénéfices agricoles.	81
Chapitre V. — L'impôt sur les traitements publics et pri- vés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pen- sions et les rentes viagères	99
Chapitre VI. — L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.	110
Chapitre VII. — L'impôt général sur le revenu	119
Conclusion	142

